

المحاسبة المتوسطة ١
Intermediate Accounting

٢٠٣حسب-٣



« الوحدة الأولى »

تطور المبادئ المحاسبية والممارسة المهنية

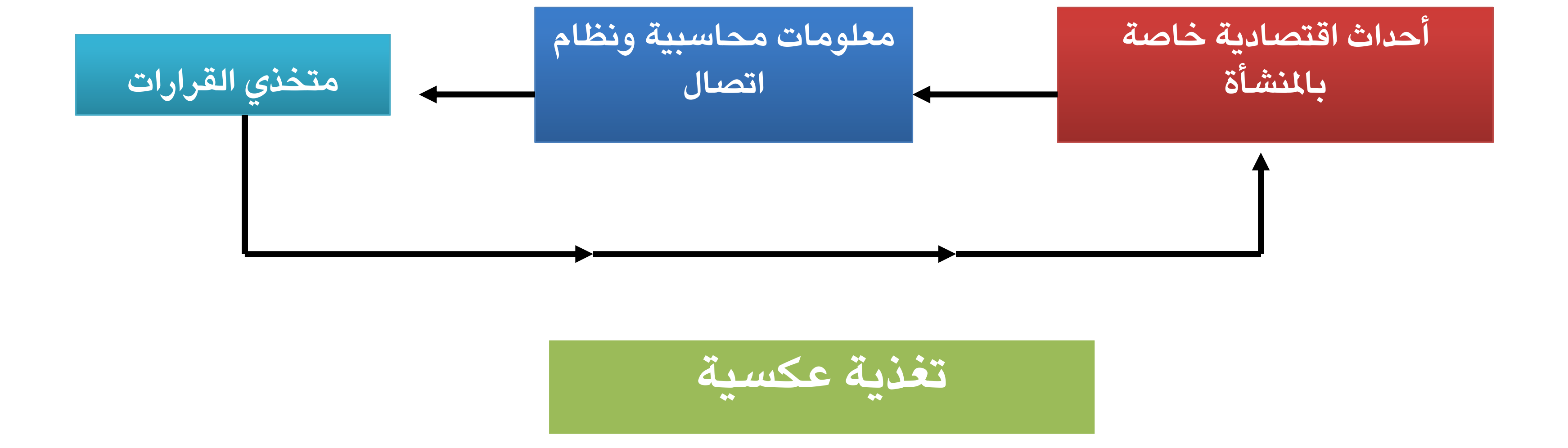
The development of the accounting principles and professional practice

تطور المبادئ المحاسبية والممارسة المهنية

1 – تعريف المحاسبة المالية وطبيعتها : The nature and definition of financial accounting

- تعرف المحاسبة بأنها "عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات المالية عن الوحدة الاقتصادية والتي يمكن استخدامها في التقييم واتخاذ القرارات بواسطة مستخدمي هذه المعلومات".
- تعد المحاسبة حلقة اتصال بين الأحداث الاقتصادية الخاصة بالمنشأة ومتخذي القرارات. وذلك وفقا للشكل التالي :




أحداث اقتصادية خاصة بالمنشأة
معلومات محاسبية ونظام اتصال
متخذي القرارات
تغذية عكسية



- تعد المحاسبة من حيث طبيعتها :



- نشاط خدمي : حيث تقـوم بتزويـد الجهات المعنية بالأمور المالية للمنشـأة بالمعلومـات اللازمـة لاتخـاذ مختلـف القـرارات المتعلقـة باسـتثمار المـوارد وكيفية استخدامها.



- تعد المحاسبة من حيث طبيعتها :
- منهج وصفي تحليلي : حيث تقوم بتحديد وتحليل وقياس وتبويب وتلخيص الأحداث والعمليات المالية لإنتاج معلومات تساعد في اتخاذ القرارات .





- تعد المحاسبة من حيث طبيعتها :



- نظام معلومات : حيث تقوم بتجميع وتوصيل المعلومات المالية الخاصة بالمنشأة إلى الدين تربطهم بها علاقة معينة أو تتأثر قراراتهم وتصرفاتهم بنشاطها الاقتصادي .



2 – الاستخدامات الداخلية والخارجية للمعلومات المحاسبية:
Internal and external usages of accounting information

- يقصد بمستخدمي المعلومات المحاسبية (accounting information users) كل الجهات التي يتوقع أن تستخدم تلك المعلومات في عمليات الدراسة والتحليل واتخاذ القرارات.

- تتضمن تلك الجهات الملاك أو المستثمرين الحاليين والمرتقبين، والمقرضين، والموردين، وإدارة المنشأة، والأجهزة و الهيئات الحكومية، والعاملين، واتحادات ونقابات العمال، والمستهلكين، والمجتمع ... الخ.





- ينقسم مستخدمو المعلومات المحاسبية إلى: مستخدمون داخليون، وهم المديرون المسئولون عن المنشأة ، ومستخدمون خارجيون ، وهم المستثمرون ، والدائنون الحاليون والمحتملون ، ومؤسسات الإقراض ، والمحللون الماليون ، والوسطاء ، والضامنون في بورصة الأوراق المالية ، والهيئات الحكومية والضريبية ، واتحادات ونقابات العمال ، والمجتمع .



- يعد المستثمرون أكثر الجهات المستفيدة، حيث تدور احتياجاتهم من المعلومات حول ما هو ملائم لاتخاذ ثلاثة قرارات رئيسية هي :



أ – الشراء :

حيث يقرر المستثمر المحتمل شراء الاستثمارات على أساس المعلومات التى يتم توصيلها إليه.

ب – البيع :

حيث يقرر المستثمر الحالى بيع الاستثمارات الخاصة به على أساس المعلومات التى يتم توصيلها إليه.



ج - الإبقاء(الحيازة) :

- حيث يقرر المستثمر الحالي إبقاء استثماراته الخاصة على أساس المعلومات التي يتم توصيلها إليه .

- هناك فرعين رئيسيين للمحاسبة للوفاء بالاحتياجات الخاصة للمستخدمين الداخليين والخارجيين، هما المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية .



الفرق	المحاسبة المالية Financial accounting	المحاسبة الادارية Managerial accounting
1- مصدر السلطة .	المبادئ لمحاسبية المقبولة قبولا عاما .	الاحتياجات الداخلية .
2- وقتية المعلومات التي يتم التقرير عنها	على أساس تاريخي .	حاضرة ومستقبلية .
3- المجال والهدف .	تهدف إلى اعداد القوائم المالية للمنشأة ككل والتي يقوم باستخدامها كل من الأطراف الداخلية والخارجية للمنشأة .	تهدف إلى تحديد وقياس وحصر وتحليل وإعداد وتفسير وتوصيل المعلومات التي تستخدمها ادارة المنشأة في إعداد الخطط والموازنات وتقييم الأداء والرقابة على العمليات التشغيلية بالمنشأة بهدف تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة .
4- نوع المعلومات .	أساسا كمية .	كمية ونوعية .
5- شكل التقرير .	محدد بواسطة المبادئ المقبولة قبولا عاما في اتجاه التساؤلات المتعلقة بالاستثمار والإقراض .	في اتجاه القرار وبالتركيز على التساؤل المحدد الذي يتم طرحه .
6- تركيز التقرير .	خارجي .	داخلي .



3 – القوائم المالية والتقارير المالية: The financial statements and reports

- تعد القوائم المالية الوسيلة الرئيسية التى تستخدم في توصيل المعلومات المالية للأطراف الخارجية ، حيث تقدم تاريخاً مستمرا للمنشأة معبراً عنه في شكل وحدات نقدية ، وتضم هذه القوائم :

أ - قائمة الدخل . Income statement

ب - قائمة التغييرات في حقوق الملكية .Statements of changes of owners equity

ج - قائمة المركز المالي . Balance sheet

د - قائمة التدفقات النقدية .Cash flow statement

- تعتبر الإيضاحات الملحقة بالقوائم المالية جزءا مكملا لها.

- يضاف إلى ماسبق بعض التقارير المالية مثل تقرير رئيس مجلس الإدارة ، أو الجداول المرفقة بالتقرير السنوي للشركة ، أو نشرات الإكتتاب، أو التقارير المقدمة للجهات الحكومية... الخ.



- التحديات التي تواجه المحاسبة المالية : The challenges of financial accounting

1 – المقاييس المالية وغير المالية .

2 – المعلومات المتعلقة بالمستقبل .

3 – المحاسبة عن الأصول غير الملموسة (مثل الموارد البشرية) .

4 – التوقيت ، فالقوائم المالية تعد ربع سنوية وتراجع سنوياً ، ولا توجد معلومات متاحة بشكل فوري .



أهداف التقارير المالية : The objectives of financial reports

- **تشتق أهداف التقارير المالية من احتياجات المستخدمين الخارجين من المعلومات المحاسبية، وغالبا ما تعرف هذه القوائم المالية " بالقوائم المالية ذات الغرض العام " ، لأنها تعد لخدمة جميع المستخدمين الخارجيين ، وتتمثل هذه الأهداف في :**

1 – توفير معلومات مفيدة لقرارات الاستثمار.

2 – توفير معلومات مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المتوقعة.

3 – توفير معلومات مفيدة عن موارد المنشأة والمطالبات المترتبة على هذه الموارد والتغيرات في كل منهما.



- التأثير المتبادل بين المحاسبة والبيئة المحيطة

1 – ندرة الموارد الاقتصادية .

2 – المفاهيم القانونية والاخلاقية السائدة في المجتمع والخاصة بالممتلكات والحقوق الأخرى .

3 – انفصال الملكية عن الإدارة .

4 – تأثير وحدة النقد .

5 – تأثير النظام القانوني .

6 – تأثير النظام التعليمي .



• التنظيمات والقوانين والأنظمة المؤثرة على المحاسبة المالية

1 – هيئة الرقابة والإشراف على البورصات (SEC) .
2 – المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونين (AICPA) .
3 – مجلس المبادئ المحاسبية (APB) .
4 – مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) .
- معايير وتفسيرات، أى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) .
- مفاهيم المحاسبة المالية .
- نشرات فنية .
5 – مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB) .



• التنظيمات الأخرى المؤثرة على المحاسبة المالية

1– جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA).

2 – معهد المحاسبين الإداريين (IMA).

3 – معهد المديرين الماليين (FEI).

4 – مجلس معايير محاسبة التكاليف (CASB).

5 – مصلحة الضرائب (IRS).



- **جماعات المستخدمين المؤثرة على صياغة المعايير المحاسبية**

منشآت الأعمال

المجتمع المالى (المحللين والبنوك والمؤسسات المالية)

مكاتب المراجعة

التنظيمات المهنية
AAA, IMA, FEI

FASB

معهد المحاسبين القانونيين واللجنة التنفيذية للمعايير المحاسبية

الجهات الحكومية
SEC, IRS

الأكاديميين

الاتحادات الصناعية

المستثمرين

المعايير والتفسيرات والنشرات المحاسبية



- الوضع في المملكة العربية السعودية

في المملكة نجد أن نظام الشركات السعودي الصادر بقرار مجلس الوزراء رقم 185 في 27-3-1385هـ والمصادق عليه بالمرسوم الملكي رقم م\6 بتاريخ 22-3-1385هـ قد وضع عدة اجراءات تختص بأعداد القوائم المالية المطلوبة من شركات الاموال وطرق الافصاح المختلفة والاجراءات والمبادئ المحاسبية التي يتم على اساسها اعداد القوائم المالية. وايضا وزارة التجارة لها دور في تقنيين معايير المحاسبة والمراجعة في المملكة . حيث أصدرت الوزارة في عام 1406هـ بإصدار اهداف ومفاهيم المحاسبة ومعيار العرض والافصاح العام ومعايير المراجعة وقامت في عام 1410هـ بالزام الشركات بتطبيقها . ثم توجت هذه الجهود في عام 1412هـ بصدور نظام المحاسبين القانونيين والذي تضمن انشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA).



- الوضع في المملكة العربية السعودية

تقوم الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) ، والتى تعمل تحت إشراف وزارة التجارة ، بالمهام التالية :

1 – مراجعة واعتماد معايير المحاسبة والمراجعة.

2 – وضع القواعد اللازمة لامتحان الزمالة.

3 – تنظيم دورات التعليم المستمر.

4 – إعداد البحوث والدراسات الخاصة بالمحاسبة والمراجعة.

5 – إصدار الدوريات والكتب والنشرات.

6 – وضع التنظيم المناسب للرقابة الميدانية للتأكد من قيام المحاسب القانوني بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة.

7 – المشاركة في الندوات واللجان المحلية والدولية المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة.



• معايير المحاسبة الدولية
International Accounting Standards

- لقد فرضت المتغيرات ذات الطابع الدولى الحاجة لوجود لغة محاسبية دولية أسفرت عن وضع معايير دولية للمحاسبة والمراجعة، وأصبحت قابلة للتطبيق في دول ذات اقتصاديات متباينة في نظمها ودرجة تقدمها، وذات معرفة محاسبية تختلف في شكلها ومضمونها.

- تم إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) لصياغة معايير المحاسبة الدولية، مما يمكن مستخدمى القوائم المالية من سهولة إجراء المقارنات بين الشركات في مختلف الدول .





المحاسبة المتوسطة ١
Intermediate Accounting

٢٠٣حسب-٣



« الوحدة الثانية »
الإطار الفكري للمحاسبة المالية .
The theoretical framework of financial accounting

- يمثل الإطار الفكري للمحاسبة المالية نظاماً متكاملاً من أهداف وأسس متسقة ، يتم بموجبها إعداد معايير متناسقة لوصف طبيعة ومهام ومحددات المحاسبة المالية .
- يعد الإطار في شكل مجموعة من الافتراضات والمفاهيم والمبادئ التي تمثل إطاراً فكرياً مرجعياً يمكن من خلاله تقييم الممارسة المحاسبية ، واستخدامه مرشداً في تطوير التطبيقات المحاسبية ، وتحديد السياسات والطرق المحاسبية الواجبة التطبيق للقياس والإفصاح عن بنود القوائم المالية .





أهمية الإطار الفكري للمحاسبة المالية

1. ترجع أهمية وجود إطار فكري للمحاسبة المالية للاعتبارات التالية :
2. إن وجود هيكل من الأهداف والمفاهيم المحاسبية يمكن من إعداد معايير وإجراءات محاسبية متناسقة .
3. إن وجود اطار فكري للمحاسبة يمكن من إيجاد الحلول العملية للمشاكل التطبيقية المستحدثة التي تواجه المحاسب .
4. إن وجود اطار فكري للمحاسبة سوف يؤدى إلى زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في موضوعية المعلومات المالية الواردة بالقوائم المالية ، وزيادة المقدرة على تفسيرها وتحليلها .
5. يؤدي إلى امكانية المقارنة بين القوائم المالية للمنشآت المختلفة ، طالما أنها تعد وفقا لمعايير وأسس متماثلة متعارف عليها .



مكونات الإطار الفكري للمحاسبة المالية

- يتكون الإطار الفكري للمحاسبة المالية من ثلاثة مستويات :

✓ المستوى الأول : الأهداف الأساسية للمحاسبة المالية ، ويختص بتحديد ماهية وأهداف وأغراض المحاسبة .

✓ المستوى الثاني : المفاهيم الأساسية للمحاسبة ، ويهتم بتحديد خصائص المعلومات المحاسبية ، والتعريفات الخاصة بعناصر القوائم المالية .

✓ المستوى الثالث : مفاهيم القياس والتحقق ، وتشمل كل من الفروض والمبادئ المحاسبية ، وكذلك القيود المفروضة على الممارسة المحاسبية .



مكونات الإطار الفكري للمحاسبة المالية

المستوى الثالث
مفاهيم القياس والتحقق

المستوى الثاني
المفاهيم الأساسية

المستوى الأول
أهداف المحاسبة

الافتراضات والمبادئ والقيود

خصائص المعلومات المحاسبية

عناصر القوائم المالية

أهداف القوائم والتقارير المالية



المستوى الأول : أهداف المحاسبة المالية

- يتم تحديد أهداف المحاسبة المالية في ضوء احتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية ، مع الأخذ في الاعتبار أن المحاسبة تعتمد على إعداد قوائم مالية ذات غرض عام ، بغية تقديم المعلومات المفيدة والممكنة لمختلف مجموعات المستخدمين وبتكلفة منخفضة .
- يقع على عاتق مستخدمي القوائم المالية ضرورة الإلمام بالمفاهيم والمبادئ المحاسبية والمعلومات الواردة بالقوائم المالية ، حتى يتيسر لهم استقراء القوائم المالية وتفسيرها وتحليلها .

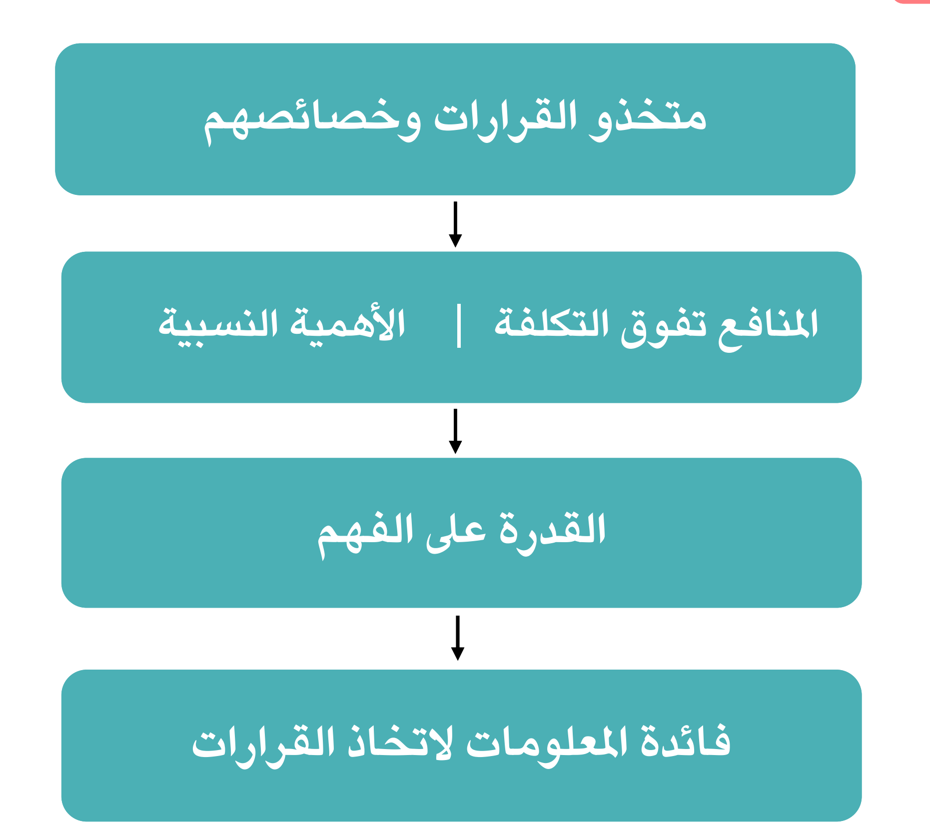


المستوى الثاني : المفاهيم الاساسية

- يمثل مستوى المفاهيم الأساسية حلقة الوصل بين ما تحققه المحاسبة (الأهداف) ، وكيفية قيامها بذلك (مفاهيم القياس والتحقق) .
- تشمل المفاهيم المحاسبية الأساسية كلا من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ، وعناصر القوائم المالية .



أولاً : الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



مستخدمو المعلومات المحاسبية

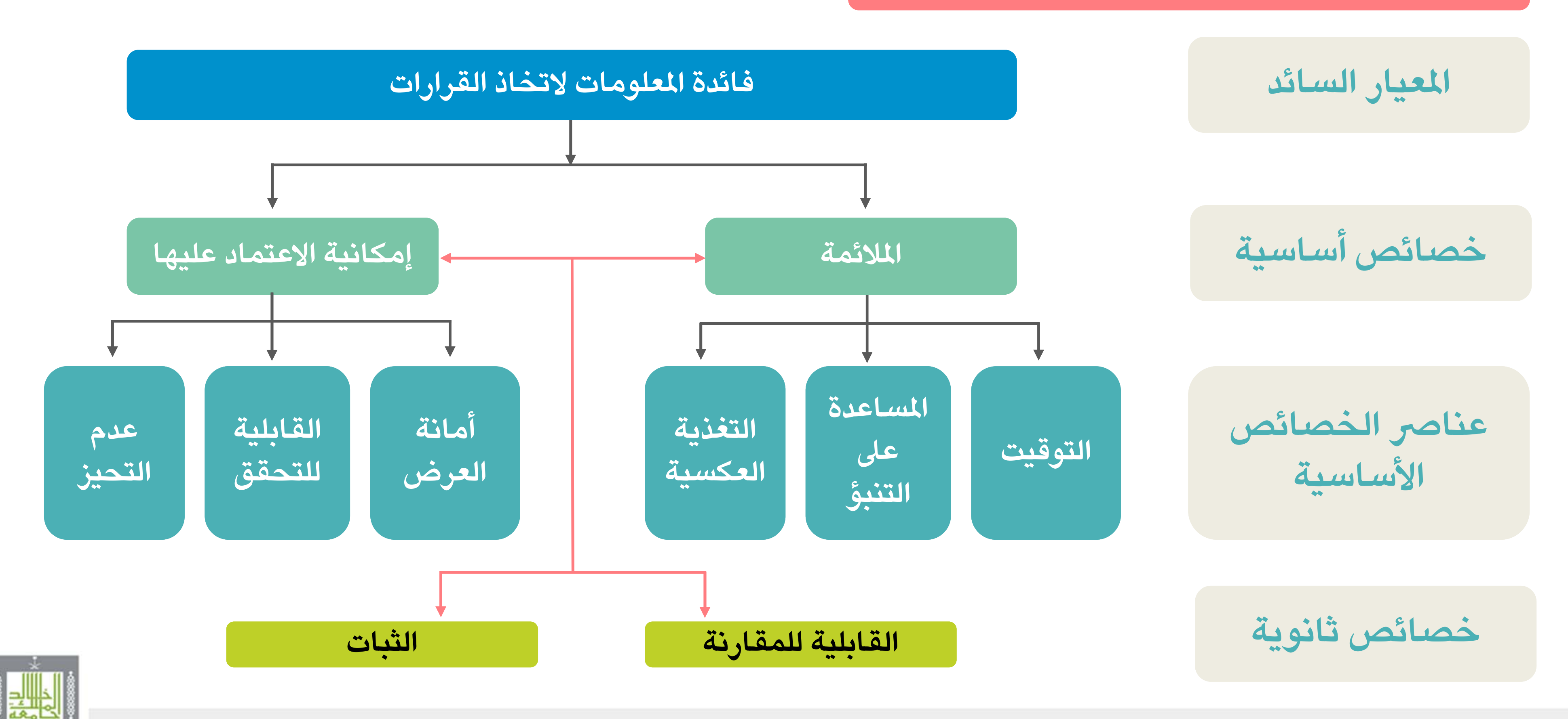
القيود

خصائص مستخدمي المعلومات المحاسبية

المعيار السائد



أولاً : الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



أولاً : الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
The qualitative characteristics of accounting information

أ) الخصائص الأساسية :

1- الملاءمة : relevance لكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة فإنها يجب ان تساعد في اتخاذ القرارات واجرا التنبؤات المستقبلية والمساعدة في تقييم الاداء وتقديم تغذية عكسية . وايضا ان المعلومات لكي تكون ملائمة يجب ان تكون في وقتها متاحة لمتخذي القرارات أي وقت الانتها منها وقبل ان تفقد قيمتها بسبب تأخرها.

2- إمكانية الاعتماد عليها : reliability لكي يعتمد على المعلومات المحاسبية يجب ان تكون غير متحيزة وخالية من الاخطاء والامانة والمصداقية في اعداد وعرض المعلومات. ولهذا يجب ان تتوافر فيها الخصائص التالية : القابلية للتحقق وعدم التحيز والامانة في العرض والتمثيل العادل .



أولاً : الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
The qualitative characteristics of accounting information

ب) الخصائص الثانوية :

1- القابلية للمقارنة : comparability تتوافر خاصية المقارنة في المعلومات المحاسبية التي يتم قياسها والتقرير عنها باستخدام قواعد وأساليب محاسبية متماثلة ولهذا تصبح المعلومات مفيدة وممكنه لعمل المقارنة بين المنشآت المختلفة .

2- الثبات أو التجانس : consistency يعني الثبات قيام المنشاة بتطبيق نفس السياسات والقواعد المحاسبية من فترة محاسبية لأخرى . حيث تساعد هذه الخاصية في تفسير النتائج الاقتصادية للمنشأة عبر الفترات المختلفة . ومن الجدير بالذكر فإن خاصية الثبات لا تعني عدم إمكانية قيام المنشأة بتغيير القواعد المحاسبية المتبعة إذا ما دعت الضرورة إلى ذلك .



ثانياً : عناصر القوائم المالية

عناصر القوائم المالية

عناصر قائمة المركز المالي

- الأصول
- الالتزامات
- حقوق الملكية

عناصر التغييرات في حقوق الملكية

- الاستثمارات الإضافية
- توزيعات الارباح

عناصر قائمة الدخل

- الإيرادات
- المصروفات
- المكاسب
- الخسائر
- الدخل الشامل



ثانياً : عناصر القوائم المالية

1 - عناصر قائمة المركز المالي :

- الأصول : assets وهى منافع اقتصادية مستقبلية محتملة ، نتيجة معاملات أو أحداث اقتصادية وقعت في الماضي .

- الالتزامات : liabilities وهى تضحيات بمنافع اقتصادية محتملة ناتجة عن التعهدات بتحويل أصول ، أو تقديم خدمات إلى منشآت أخرى مستقبلا، نتيجة معاملات أو أحداث وقعت في الماضي .

- حقوق الملكية: owners equity وهى عبارة عن الفرق بين الأصول والالتزامات ، وتعرف أيضا بصافي الأصول .



ثانياً : عناصر القوائم المالية

2 - عناصر التغييرات في حقوق الملكية :

- **الاستثمارات بواسطة الملاك : owners' investments** وتمثل الزيادة في صافي الأصول في منشأة معينة ، والناتجة من التحويلات إليها من منشآت اخرى لزيادة مصالح الملاك (حقوق الملكية) بها .
- **توزيعات الأرباح(التوزيعات للملاك) : profit allocation** وهى عبارة عن النقص في صافى الأصول نتيجة توزيع أصول أو أداء خدمات أو وفاء المنشأة بالتزامات الملاك ، وتؤدي إلى تخفيض حقوق الملكية بالمنشأة .



ثانياً : عناصر القوائم المالية

- **الإيرادات : revenues** وهي عبارة عن التدفقات النقدية الداخلة، أو الزيادة في الأصول ، أو النقص في الالتزامات ، نتيجة إنتاج وتسليم السلع أو تأدية الخدمات ، أو الأنشطة الأخرى المترتبة على ممارسة المنشأة لنشاطها الرئيسي .

- **المصروفات : expenses** وهي عبارة عن التدفقات النقدية الخارجة ، أو النقص في الأصول ، أو الزيادة في الالتزامات ، نتيجة إنتاج وتسليم السلع أو تأدية الخدمات ، أو تنفيذ الأنشطة الأخرى المترتبة على ممارسة المنشأة لنشاطها الرئيسي .



ثانياً : عناصر القوائم المالية

- المكاسب : gains هي الزيادة في حقوق الملكية (صافي الأصول) الناتجة عن الأنشطة العرضية للمنشأة أو الناتجة عن أي عمليات أخرى خلال الفترة المالية ما عدا تلك الناتجة عن الإيرادات أو الاستثمارات بواسطة الملاك .
- الخسائر : losses وهى عبارة عن النقص في حقوق الملكية (صافي الأصول) نتيجة الأنشطة العرضية للمنشأة ، أو نتيجة عمليات أخرى خلال الفترة المالية فيما عدا المصروفات أو توزيعات الأرباح (التوزيعات على الملاك) .
- الدخل الشامل : gross income وهو عبارة عن التغييرات في حقوق الملكية (صافي الأصول) خلال الفترة نتيجة المعاملات والأحداث غير المرتبطة بأصحاب الملكية . والتي تتضمن كل التغيرات في حقوق الملكية خلال الفترة ماعدا تلك الناتجة عن الاستثمار بواسطة الملاك او التوزيعات على الملاك .



ثالثاً : مفاهيم القياس والتحقق

مفاهيم القياس والتحقق

الفروض المحاسبية

1. استقلال الوحدة المحاسبية
2. استمرار الوحدة المحاسبية
3. الفترة المحاسبية
4. وحدة القياس النقدي

المبادئ المحاسبية

1. التكلفة التاريخية
2. تحقق الإيرادات
3. مقابلة المصروفات بالإيرادات
4. الإفصاح الكامل

القيود المحاسبية

1. التكلفة والعائد
2. الأهمية النسبية
3. ممارسات الصناعة
4. الحيطة والحذر



أولاً : الفروض المحاسبية

1 - فرض استقلال الوحدة المحاسبية : The economic entity assumption

ويعنى استقلال المنشأة عن ملاكها وعن المنشآت الأخرى، وبالتالي فان المنشأة تعتبر وحـدة اقتصادية مستقلة, ويتم فصل عملياتها وأموالها والتزاماتها عن الأموال والالتزامات الخاصـة بملاكها ، ومن ثم قياس وتلخيص النتائج المحاسبية من وجهة نظر المنشأة وليس من وجهـة نظر الملاك.ويترتب على تطبيق هذا الافتراض عمليا الفصل بين كل مـن عمليـة تحقيـق الـربح وعملية توزيعة , فالربح يتحقق حينما يؤول الى المنشأة في شكل زيادة صافي أصولها وليس عند توزيعه على الملاك .

2 - فرض استمرار الوحدة المحاسبية: going concern assumption

ويعنى أن المنشأة وجدت لتستمر، ويترتب عليه تقويم معظم الأصول بالتكلفة التاريخيـة، والتمييز بين الأصول المتداولة والثابتة، والالتزامات قصيرة الأجل والالتزامـات طويلـة الأجـل . يلاحظ ان الأخذ بهذا الافتراض يترتب عليه إهمال حالة تصفية المنشأة .



أولاً : الفروض المحاسبية

3 - فرض الفترات المحاسبية(الدورية) : time period assumption

لقياس نتيجة نشاط الوحدة المحاسبية بدقة يلزم الانتظار حتى تتم التصفية ، ولكن نظراً لحاجة الجهات المستفيدة إلى معلومات مالية دورية كان من الضروري تقسيم نشاط الوحدة المحاسبية إلى عدة فترات مالية متساوية الأجل قد تكون شهراً أو ربع سنوي أو نصف سنوي أو سنوي ، حيث يمكن قياس نشاط المنشأة عن تلك الفترة وإعداد القوائم المالية في نهاية الفترة وتحديد نتيجة النشاط وما يتطلب ذلك من تخصيص العمليات تخصيصاً زمنياً بشكل مناسب على الفترات الزمنية المستحقة .

4- فرض وحدة القياس النقدي : monetary unit assumption

ويعني أن النقدية تعد وحدة قياس نمطية ملائمة لتحديد وتقرير أثر العمليات والأنشطة الاقتصادية ، ومن ثم تعتبر أداة سهلة ومفيدة للقياس والتحليل المحاسبي، وبالتالي يتم استخدام الريال أو الدولار كوحدة قياس نقدي , وينبغي أن لا تتغير قيمتها بمرور الزمن حتى تقوم بدورها كوحدة قياس نمطية ملائمة . هذا الافتراض لم يأخذ الاعتبار ما يطرأ على الوحدات النقدية من تغييرات القوة الشرائية خلال عدة فترات زمنية . وهو الأمر الذي يمثل نقطة ضعف لهذا الافتراض بصفه خاصة وللمحاسبة بشكل عام .



ثانياً : المبادئ المحاسبية

1 – مبدأ التكلفة التاريخية : historical cost principle

هناك اتفاق عام على أهمية وضرورة استخدام التكلفة التاريخية كأساس لقياس عناصر القوائم المالية على اعتبار أن الأسعار محددة ومعروفة وغير قابلة للجدل أو التغير، كما أنها واقعية لتوافر المستندات المؤيدة لها ، ومن ثم تستند إلى أساس حقيقي وموضوعي ، وينتقد هذا المبدأ مع زيادة التضخم والتي جعلت القيم التاريخية غير واقعية وبالتالي فان القوائم المالية المعدة فقا للتكلفة التاريخية لا تمثل المراكز المالية الحقيقية للمنشآت فضلاً عن صعوبة المقارنة بين المراكز المالية خلال عدة فترات محاسبية متتالية .

2 – مبدأ تحقق الإيراد : revenue recognition principle

ويعنى هذا المبدأ بتوقيت الاعتراف بالإيراد ، أي تحديد النقطة الزمنية التي يتم عندها الاعتراف بالإيراد في السجلات .



ثانياً : المبادئ المحاسبية

2 - مبدأ تحقق الإيراد :

وتتحدد هذه النقطة بذلك التاريخ الذى يتوافر عنده شرطان :

- الأول : اكتساب الإيراد .
- والثاني : تحقق الإيراد أو أصبح قابلا للتحقق . ويعد الإيراد مكتسبا بشرطين :

(أ) تقديم الخدمة أو تسليم السلعة .

(ب) وجود عملية تبادل. ولذلك يتم تحديد نقطة الاعتراف بالإيراد عند نقطة البيع ، ويستثنى من ذلك :

(أ) تحقق الإيراد خلال الإنتاج ، على أساس نسبة الإنجاز (أو الإتمام)، وهـي نسـبة تكلفـة الجزء المنتهى إلى التكلفة الكلية المقدرة لإتمام العقد، ويطبق على العقود طويلة الأجل ، مثل عقود المقاولات.



ثانياً : المبادئ المحاسبية

(ب) تحقق الإيراد بمجرد الانتهاء من الإنتاج وقبل البيع ، **بالشروط التالية :**

1. وجود سعر بيع محدد أو ثبات أسعار البيع .
2. تحديد دقيق لكمية الإنتاج .
3. نمطية وحدات الإنتاج .
4. ضآلة تكاليف التسويق أو عدم الحاجة إليها . ويناسب منشآت التعدين واستخراج البترول وإنتاج الذهب والفضة ، وبعض المنتجات الزراعية .



ثانياً : المبادئ المحاسبية

(ج) تحقق الإيراد عند استلام النقدية ، أي الأساس النقدي ، وذلك بسبب عدم التأكد من تحصيل قيمة المبيعات ، كما في حالة البيع بالتقسيط ، وكذلك المهن الحرة.

- ولقد أكد ذلك معيار الايرادات الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في عام 1419هـ على وجود حالات خاصة في إثبات الإيرادات - استثناءً لقاعدة الأساس البيعي حيث حددها في الآتي :

1- إيراد عمليات البيع مع حق رد السلعة المبيعة .
2- عقود الانشاء طويلة الأجل .
3- مبيعات التقسيط .
4- المنتجات الزراعية والتعدينية ذات السعر المستقر او مضمونة البيع وفقا لأسعار محددة .
4- إيرادات ريع الامتياز .



ثانياً : المبادئ المحاسبية

3 - مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات : matching principle

يتبع المحاسبون في الاعتراف بالمصروفات قاعدة مسايرة النفقات للإيرادات ، بمعنى أنه لا يتم الاعتراف بالمصروفات إلا عندما يساهم العمل أو الخدمة أو الانتاج فعليا في تحقيق الإيرادات السنوية ، أي وجود ارتباط مباشر بين الاعتراف بالمصروفات والاعتراف بالإيرادات ، وهناك ثلاثة أسس لمقابلة المصروفات بالإيرادات :

(أ) ارتباط الاثر بالسبب (علاقة السببية) ، أي ارتباط المصروفات المباشر بإيرادات معينة ، مثل تكلفة المبيعات ومصروفات النقل وعمولة البيع.

(ب) التخصيص المنطقي والمنظم ، هناك بعض التكاليف يتم الاعتراف بها على اساس التخصيص المنطقي والمنظم بين الفترات التي يتم فيها الحصول على المنافع أو الخدمات منها . مثل الإهلاكات والرواتب .

(ج) التحميل المباشر على إيرادات الفترة لعدم وجود منفعة مستقبلية لها ، مثل الخسائر الرأسمالية .



ثانياً : المبادئ المحاسبية

4 - مبدأ الإفصاح الكامل : full disclosure principle

- يعنى هذا المبدأ أن تشتمل القوائم المالية على المعلومات الكافية والملائمة لترشيد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات المتعلقة بهم .
- توجد ثلاثة وسائل للإفصاح عن المعلومات الخاصة بالقوائم المالية :

(أ) إظهارها في صلب القوائم المالية بين قوسين .

(ب) إظهارها كملاحظات إرشادية مرفقة بالقوائم المالية .

(ج) إظهارها كمعلومات في قوائم مالية إضافية أو ملحقة .

- يمتد هذا المبدأ إلى ضرورة الإفصاح عن الأحداث المهمة اللاحقة والتي تحدث بعد إعداد القوائم المالية وقبل نشرها(حريق) .



ثالثاً : القيود المحاسبية التطبيقية

1 - تقييم المنفعة المتوقعة من استخدام المعلومات المحاسبية في ضوء تكلفة إعداد القوائم المالية :

- من الضروري عند إعداد المعلومات المحاسبية الموازنة بين تكاليف إعدادها والمنافع التي يمكن أن تستمد من استخدام هذه المعلومات، أي تحليل التكلفة والعائد .

2 - تحديد الأهمية النسبية للمعلومات المحاسبية :

- تعتبر المعلومات ذات أهمية إذا كان الإفصاح عنها يؤثر أو يغير أحكام أو تقديرات متخذي القرارات .
- تتوقف مدى الأهمية النسبية للمعلومة على نسبتها بالمقارنة مع البنود الأخرى للمعلومات .
- تتوقف أهمية العنصر أيضا على طبيعته في حد ذاتها ، مثل المعاملات بين الشركة وأعضاء مجلس إدارتها .
- يجب وجود سياسة واضحة للشركة في مجال تحديد الأهمية يتم تطبيقها بصورة مستمرة .



ثالثاً : القيود المحاسبية التطبيقية

3 - الخصائص الذاتية لبعض الأنشطة والأعراف السائدة بصددها :

- قد تتطلب الطبيعة الخاصة لبعض الأنشطة الخروج على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، كما في تقييم الاستثمارات بالبنوك ، وتبويب الأصول الثابتة بشركات المنافع العامة قبل الأصول المتداولة .

4 - الحيطة والحذر في تقدير وتقويم بنود القوائم المالية :

- تتطلب بعض القرارات التي يتخذها المحاسب في مجال تقويم الأصول وتحديد صافى نتيجة النشاط إجراء بعض التقديرات والأحكام الشخصية، وفى ذلك يلجأ المحاسب إلى تطبيق مفهوم الحيطة والحذر حيث يختار القيمة التي يترتب عليها عدم زيادة الأرباح، أو عدم زيادة قيمة عناصر الأصول بقائمة المركز المالي .
- لا يهدف مفهوم الحيطة والحذر إلى تخفيض الأرباح أو الأصول بصورة متعمدة ، وانما يقضى بعدم المغالاة في الأرباح أو المبالغة في تحسين عناصر المركز المالي .





المحاسبة المتوسطة ١
Intermediate Accounting

٢٠٣حسب-٣



» الوحدة الثالثة «

النظام المحاسبي ودورة تشغيل المعلومات .

تختلف النظم المحاسبية تبعاً لنوع وطبيعة العمليات الاقتصادية وكمية البيانات التي يتم تشغيلها والتي تحتاج إليها إدارة المنشأة والأطراف الخارجية .

- المصطلحات المحاسبية الأساسية :

تعتمد المحاسبة المالية على مجموعة من المفاهيم بغرض تحديد وتسجيل وتصنيف وتفسير المعاملات والأحداث الأخرى المتعلقة بمنشآت الأعمال .





- الحدث (even) : واقعة ذات أثر ، فالحدث هو سبب التغيرات في الأصول والالتزامات وحقوق الملكية .
- المعاملة (transaction) : حدث خارجي ينطوي على تحويل أو تبادل بين وحدتين أو أكثر .
- الحساب (account) : ترتيب منظم يظهر تأثير المعاملات والأحداث على اصل أو حق ملكية معين .

✓ الحسابات الحقيقية والاسمية (nominal and real accounts):
وتنقسم إلى :

1) مستمرة : وتتمثل في الاصول والالتزامات وحقوق الملكية .
2) مؤقتة : وتتمثل في الايرادات والمصروفات .



- اليومية (JOURNAL) : هو دفتر القيد الأولي الذي يتم فيه تسجيل المعاملات والإحداث الأخرى لأول مرة ويتم التحويل من دفتر القيد الأولي إلى دفتر الأستاذ .

- دفتر الأستاذ (LEDGER) : يكون لكل حـ فيه صفحه مستقلة ويضم الاستاذ العام جميع حـ/الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات .
  أما الأستاذ المساعد يتضمن التفاصيل الخاصة بالأستاذ العام .

- الترحيل(POSTING) : تحويل البيانات من دفتر القيد الأولي إلى دفتر الأستاذ .

- ميزان المراجعة (TRAIL BALANCE) : قائمة بكل الحسابات المفتوحة في دفتر الأستاذ والأرصدة الخاصة بها .



- قيود التسوية(ADJUSTING ENTRIES) : قيود تجـرى في نهايـة الفـترة المحاسـبية لتحديث الحسابات على أساس محاسبة الاستحقاق حتى نتمكن من إعداد قوائم صحيحة .

- القـوائم المالية(FINANCIAL STATEMENTS) : قـوائم تعكس تجميـع وجدولـة وتلخيص البيانات المحاسبية وتشتمل على :
  - ✓ الميزانية (المركز المالي) ، الدخل ، التدفقات النقدية
  - ✓ والأرباح المحتجزة .

- قيود الإقفال (CLOSING ENTRIES) : هي عملية تخفـيض أرصـدة كـل الحسـابات الإسمية إلى الصفر وتحديد صافي الربح أو الخسارة وترحيله إلى حـ/ حقوق الملكية .



- المدين والدائن (DEBIT AND CREDIT) :
- هناك قواعد ثابتة تحكم اثبات المعاملات والأحداث الاخرى في دفاتر القيد الاولي والتي تعرف بالقيد المزدوج .
- قواعد المدين والدائن :

مدين بطبيعته	دائن بطبيعته
حـ/ الأصول والمصروفات	حـ/ الالتزامات والإيرادات وحقوق الملكية
مدين زيادة +	مدين تخفيض _
دائن تخفيض _	دائن زيادة +



المعادلة الأساسية (BASIC EQUATION) :

الأصول(ASSETS) = حقوق الملكية(OWNERS' EQUITY) + الالتزامات (LIABLITIES)

- **النظام المحاسبي ودورة تشغيل المعلومات المحاسبية :**
- **يجب أن يتوفر في النظام المحاسبي ما يلي :**

1/ تجميع البيانات الاقتصادية المؤثرة على المنشأة .

2/ تحليل الاثار الاقتصادية للمعاملات المؤثرة على الوحدة .

3/ قياس وتسجيل وتبويب الآثار الاقتصادية .

4/ تلخيص وتقرير الاثار الاقتصادية في القوائم المالية الدورية لخدمة متخذي القرارات .



الخطوة الأولى : عملية التجميع

- القيام بجمع البيانات الاقتصادية الخام عن الأحداث التي تؤثر في الوحدة الاقتصادية .

- الشروط الواجب توفرها في الاحداث والعمليات الاقتصادية :

أ / أن تكون العمليات قابلة للقياس ويمكن التعبير عنها بوحدة النقد السائدة .

ب / أن يكون للأحداث تأثيراً على المركز المالي للوحدة .



الخطوة الثانية : تحليل المعاملات الاقتصادية analyze transactions

تحليل كل معاملة لتحديد وتقدير آثارها الاقتصادية على الوحدة المحاسبية من خلال النظام المحاسبي ومحصلة هذا التحليل قياس الأثر الاقتصادي للمعاملة المعنية على الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية .



الخطوة الثالثة : التسجيل في دفتر اليومية record in general journal

يتم استخدم دفاتر القيد الأولى لتسجيل المعاملات والأحداث التي قامت بها المنشأة حسب التسلسل ووفقا لمفهوم القيد المزدوج الذي يعني ضرورة تساوي الجانبين لأي عملية محاسبية .

- غالبا ما يكون هناك نوعان من الدفاتر المحاسبية هما :

أ/ دفاتر اليومية العامة .

ب/ دفاتر اليوميات المساعدة .



الخطوة الرابعة : الترحيل لدفتر الأستاذ posting to general ledger

بعد التسجيل الأولي في دفتر اليومية فإن الخطوة التالية هي تحويل المعلومات إلى دفتر الأستاذ وعملية التحويل هذه تسمى الترحيل وهي تتم في أوقات مختلفة بالنسبة لكل المعلومات وتؤدي عمليه الترحيل هذه إلى إعادة المعلومات من الشكل الزمني إلى التبويب النوعي في شكل حسابات في دفتر الأستاذ .



الخطوة الخامسة : إعداد ميزان المراجعة prepare trail balance

هي عبارة عن قائمة بالحسابات الموجودة في دفتر الأستاذ العـام وأرصـدتها لأن ميـزان المراجعة يتم إعداده قبل إجراء قيود التسوية فغالبا ما يطلق عليه ميزان المراجعـة غـير المعدل او ميزان المراجعة قبل التسويات .

- يعد ميزان المراجعة لخدمة الأغراض :

1- التحقق من إن الأرصدة المدينة تساوي الأرصدة الدائنة .

2- يقدم معلومات هامه بالنسبة لكل من :

أ- ورقه العمل .

ب- قيود التسوية في نهاية العام .



الخطوة السادسة :
أولاً : إجراء قيود التسوية وترحيلها

مع ذلك فإن المحاسبين غالباً ما يضيفون خطوة أخرى في دوره التشغيل المعلومات المحاسبية وهي إعداد نوعين من أوراق العمل :

1- قائمة التسوية لتسهيل إعداد قيود التسوية وقائمه الدخل والميزانية العمومية .
2- ورقة عمل لتسهيل إعداد قائمه التدفقات النقدية .

- قوائم التسوية : هي عبارة عن أساليب مساعدة لتبسيط حيث تقدم مدخلاً منظمة ومرتبة باستكمال قيود التسوية وقيود الإقفال فضلاً عن إعداد القوائم المالية .



- وهذه التسويات يتم إجراؤها في نهاية العام لسببيــن :

1- بعض الحسابات تكون أرصدتها مزيجا يشمل مكونات حقيقه واسمية .
2- بعض الأحداث الداخلية والخارجية لا تكون أُدخلت في الحسابات .

- تبوب التسويات كالتالي :

أ) البنود المقدمة :

- المصروفات المدفوعة مقدماً .
- الإيرادات المحصلة مقدماً .

ب) البنود المستحقة :

- المصروفات المستحقة .



ج) البنود المقدر :

- استهلاكات الأصول الثابتة .
- الديون المشكوك في تحصيلها .

د)التسويات الجردية المتعلقة بالمخزون السلعي :

أولاً : البنود المقدمة :

أ) المصروف المقدم .

ثانياً : البنود المستحقة :

أ) المصروف المستحق .

ب) الإيرادات المستحقة .



الخطوة السابعة :

- يمكن إعداد قائمة الدخل وقائمة المركز المالي مباشرة من واقع قائمة التسوية في تاريخ نهاية الفترة المحاسبية ..
- قيود التسوية يتم إجراؤها مباشرة في دفتر اليومية ومن ثم ترحيلها إلى دفتر الأستاذ .



الخطوة الثامنة :

- قيود التسوية تقوم بتحديث حسابات دفتر الأستاذ عن طريق فصل الحسابات التي تمثل أرصدتها خليطاً من مكونات حقيقية (أرصدة الميزانية) ومكونات اسمية أو مؤقتة (أرصدة قائمة الدخل) , وبعد التسويات فان الحسابات الاسمية تكون جاهزة للإقفال .



الخطوة التاسعة :
إجراء قيود التسوية make adjusting entries

قيود الإقفال تتم بالنسبة للحسابات الاسمية ذات الأرصدة الدائنة وهي الإيرادات حسابات مدينة والحساب الوسيط (ملخص قائمة الدخل) دائناً .. والعكس جعل الحسابات الأسمية ذات الأرصدة المدينة وهي المصروفات دائنة وحساب ملخص قائمة الدخل مديناً ...



الخطوة العاشرة :

الهدف من إعداد ميزان المراجعة التحقق من تساوي الأرصدة المدينة والدائنة عمد بداية الفترة التالية . وعادة ما يتم بواسطة ماكينة الجمع أو بواسطة الحاسب بدلاً من إعداده في شكل قائمة رسمية .





المحاسبة المتوسطة ١

Intermediate Accounting

٢٠٣حسب-٣



« الوحدة الرابعة »

قائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة

قائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة

- تهدف قائمة الدخل الى مقابلة ايرادات المنشأة بالمصروفات والأعباء التي تساهم في تحقيق تلك الإيرادات وذلك عن فترة زمنية معينة ، لبيان مقدار ما تحققه المنشأة من ربح أو خسارة خلال هذه الفترة.
- يتم إعداد قائمة الدخل في ضوء مجموعة من الافتراضات والمبادئ المحاسبية والتي سبق التعرض لها، مثل افتراض الفترات المحاسبية، وافتراض استمرارية الوحدة، ومبدأ تحقق الإيراد، ومبدأ المقابلة.



قياس الدخل

يتم تعريف الدخل بطرق مختلفة عند كل من المحاسبين والاقتصاديين على النحو التالي:

أولاً: مدخل المحافظة على رأس المال : يُعرف الاقتصاديون الدخل بأنه التغير في الثروة الحقيقية لمشروع ما بين بداية ونهاية الفترة المعينة ، أي الزيادة الصافية في الثروة الحقيقية التي يُمكن توزيعها على ملاك المنشأة في نهاية الفترة بدون تخفيض الثروة الحقيقية للمنشأة عما كانت عليه في بداية الفترة .

ثانياً: مدخل تحليل العمليات : يُعرف المحاسبون الدخل على أساس المعاملات الكاملة التي تُحدث الإيرادات والمصروفات متضمنة المكاسب والخسائر ، أي الفرق بين الإيرادات والمصروفات الناتجة عن المعاملات الكاملة والأحداث الأخرى مثل المكاسب والخسائر العرضية .



مثال : مدخل المحافظة على رأس المال

مايطلق على هذا المدخل أيضاً، مدخل التغير في حقوق الملكيـة Change in Equity ولا شك أن هذه المقارنة يمكن أن تستند إلى أسس بديلة متعددة للتقييم، مثل التكلفـة التاريخية أو التكلفة الجارية أو القيمة الاستبدالية.

وتطبيقا لهذا المدخل يمكن أن نفترض المثال التالي: بافتراض أنه تم إعطـاؤك البيانات التالية عن أصول والتزامات المنشأة في بداية ونهاية عام ١٤٢١هـ:

	١٤٢١/١/١	١٤٢١/١٢/٣٠
الأصـول	٥٠٠٠٠٠٠ ريال	٥٩٠٠٠٠٠ ريال
الالتزامات	٣٠٠٠٠٠٠ ريال	٢٨٠٠٠٠٠ ريال

فاذا علمت أن الاستثمارات الإضافية التي أضافها صاحب المنشأة خلال عـام ١٤٢١هـ مبلغ ٥٠٠٠٠٠ ريال.

ووفقا لمدخل المحافظة على رأس المال، فإن قيمة الدخل السنوي عن عـام ١٤٢١هـ هي:

	صافي الأصول في ١٤٢١/١٢/٣٠	٣١٠٠٠٠٠ ريال
يطرح:	صافي الأصول في ١٤٢١/١/١	٢٠٠٠٠٠٠ ريال
		١١٠٠٠٠٠ ريال
يطرح:	قيمة الاستثمارات الإضافية خلال العام	٥٠٠٠٠٠ ريال
	صافي الدخل السنوي عن العام ١٤٢١	٦٠٠٠٠٠ ريال

ومثال آخر على هذا المدخل (مع بقاء نفس معلومات المثال السابق)، مع عدم وجود استثمارات إضافية خلال العام، ووجود مسحوبات للمالك خـلال عـام ١٤٢١ قدرها ٤٠٠٠٠٠ ريال. فإن الدخل السنوي يتم حسابه كالتالي:

	صافي الأصول في ١٤٢١/١٢/٣٠	٣١٠٠٠٠٠ ريال
	صافي الأصول في ١٤٢١/١/١	٢٠٠٠٠٠٠ ريال
		١١٠٠٠٠٠ ريال
يضاف:	المسحوبات خلال العام	٤٠٠٠٠٠ ريال
	صافي الدخل السنوي عن العام ١٤٢١	١٥٠٠٠٠٠ ريال

وواقع الأمر أنه على الرغم مما يتميز به هذا المدخل من سهولة وبساطة في قياس الدخل الا أن طريقة القياس المتبعة تفتقر إلى تقديم البيانات التفصيلية المكونـة



مدخل تحليل العمليات

وفقاً لهذا المدخل يتم تعريف الدخل على أنه :

- الفرق بين الإيرادات والمصروفات التي ساهمت في تحقق تلك الإيرادات.
- عند تطبيق هذا المدخل لقياس الدخل يتم الاستناد إلى أساس الاستحقاق في مقابلة الإيرادات بالمصروفات ، وكذلك استخدام مبدأ التكلفة التاريخية في القياس.
- يتم تبويب الدخل وفقاً لهذا المدخل بطرق مختلفة وذلك بغرض الإفصاح التام لخدمة قراء القوائم المالية.
- يعد مدخل تحليل العمليات هو المدخل المستخدم في المحاسبة .



تبويب الإيرادات في قائمة الدخل

- تُعتبر الإيرادات الناتجة عن عمليات الإنتاج والبيع أهم مصدر للإيـرادات في معظم المنشآت ، في حين أن هناك أنواعاً أخرى من الإيرادات الثانويـة مثـل إيرادات الأوراق المالية والفوائد على القروض الممنوحة والمكاسب الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول الثابتة. ومما لاشك فيه أن الافصاح عـن المصـادر الرئيسية للإيرادات وإظهارها بشكل مستقل عن مصادر الإيرادات الثانوية الأخرى يُعتبر من الأهداف الرئيسية لقائمة الدخل .



التفرقة بين الإيرادات ووفورات أو تخفيضات التكلفة

يجب التمييز بين وفورات أو تخفيضات التكلفة وبين الإيرادات في القوائم المالية . حيث أن الإيرادات تنتج عن الزيادة المحققة في قيم الأصول في حين أن الوفورات أو التخفيضات في التكاليف هي عبارة عن نفقات استطاعت المنشأة تجنبها مثل خصومات الشراء التي تحصل عليها المنشأة من شراء بضاعة أو أصول ثابتة . ومن الضروري الإفصاح عن هذه المعالجة في قائمة الدخل .



تبويب المصروفات في قائمة الدخل

هناك العديد من الأسس يُمكن على أساسها تبويب عناصر المصروفات ومنها :

- التبويب الطبيعي: حيث يتم تقسيم المصروفات على أساس طبيعة عناصر المصروفات مثل تكلفة البضاعة المباعة، والأجور، والاستهلاكات، والإيجار، والفوائد.
- التبويب الوظيفي: حيث يتم تقسيم المصروفات إلى مجموعات، تعكس كل مجموعة منها وظيفة من الوظائف الرئيسة للمنشأة ومنها :

- تكلفة البضاعة المباعة وتعكس وظيفة التصنيع أو الشراء .
- المصروفات البيعية وتعكس وظيفة البيع أو التسويق .
- المصروفات الإدارية وتعكس وظيفة الإدارة العامة للمنشأة .
- المصروفات التمويلية وتعكس وظيفة التمويل .
- وفي هذا التبويب يُمكن اظهار مصاريف الوظائف الفرعية لهذه الوظائف الرئيسية .



التفرقة بين التكلفة والمصروف والخسارة

- التكلفة : عبارة عن كمية الموارد المضحى بها أو التعهدات التي تم الارتباط بها في سبيل الحصول على سلع وخدمات والتي تُعتبر في وقت الحصول عليها أصولاً مثل المخزون السلعي ، الأصول الثابتة ، التأمين المقدم .

- المصروف : استخدام الأصول والخدمات في توليد الإيرادات والذي يعني نقص أو استنفاد الأصول أو التكلفة وتحويلها إلى مصروف . أي أن المصروف عبارة عن تكلفة مستنفدة في سبيل تحقيق الإيراد .

- الخسارة : هي نفقات غير منتجة أو استنفاد للأصول دون الحصول على مقابل . أي أن الخسارة هي الأثر غير المرغوب فيه (التخفيض في الأصول) الذي لا يتعلق بالتشغيل العادي والذي لا يُمكن تجنبه مثل الخسارة الناتجة عن بيع الأصول الثابتة .



مكونات قائمة عناصر الدخل

أولاً : قسم العمليات التشغيلية : ويختص بتقرير ايرادات ومصروفات العمليات الرئيسية للمنشأة ، ويشمل هذا القسم البنود المتضمنة نتائج التشغيل العادي وهي :

- الإيرادات من مبيعات السلع والخدمات : وتتضمن عناصر المبيعات ، والخصومات والمسموحات ، والمردودات ، وكل العناصر المتعلقة بتحديد صافي إيراد المبيعات .
- تكلفة البضاعة المباعة : وتتضمن كل العناصر الخاصة بتحديد تكلفة البضاعة المباعة أو مصروفات تقديم الخدمة .
- مصروفات البيع : ويعرض المصروفات الناجمة عن جهود المنشأة لتحقيق المبيعات .
- مصروفات إدارية أو عمومية : ويعرض مصروفات الإدارة العامة .



الأشكال البديلة لإعداد قائمة الدخل

- تعارف المحاسبون على شكلين لإعداد قائمة الدخل ، وهما قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة ، وقائمة الدخل ذات المراحل المتعددة .

أولاً : قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة : وفيها يـتم تبويـب عنـاصر الـدخل إلى قسـمين أساسيين ، يُخصص القسم الأول للإيرادات أياً كان مصدرها سواءً من النشـاط الرئيسي للمنشأة أو من المصادر الثانوية الأخرى. في حين يُخصص القسم الثاني للمصـروفات أيـاً كان نوع هذه المصروفات سواءً تلك المصروفات الخاصـة بتكلفـة البضـاعة المباعة ، أو المصروفات البيعية والإدارية أو المصروفات الأخرى .

- وتُسمى هذه القائمة أيضاً باسم قائمة الدخل المختصرة نظراً لوجود خطـوة واحـدة تتضمن مقابلة إجمالي الإيرادات بإجمالي المصروفات وصولاً إلى صافي دخل الفترة .



منشأة الإسراء
قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 30/12/1421هـ

	ريال	ريال	ريال
صافي المبيعات		2,000,000	
إيرادات أخرى		500,000	
اجمالي الإيرادات			2,500,000
يُخصم المصروفات:			
تكلفة البضاعة المباعة		85,000	
المصروفات البيعية		150,000	
المصروفات الإدارية		300,000	
الفوائد المدينة		50,000	
المصروفات الأخرى		150,000	
اجمالي المصروفات			1,500,000
صافي الدخل السنوي			1,000,000
ربحية السهم العادي			1,25

ثانياً: قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة : يرى بعض المحاسبين ضرورة توضيح العلاقة بين البيانات المحاسبية المتعلقة بعناصر الإيرادات والمصروفات، خدمة لمستخدمي القوائم المالية، ومن ثم يجب التقرير عنها في قائمة الدخل ، مثل إجمالي الربح وصافي الربح من النشاط المستمر.

- **ويستند إعداد قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة إلى كل من الاعتبارين الآتيين :**

1) التفرقة بين الإيراد الناتج عن النشاط الرئيسي للمنشأة وبين الإيراد الناتج عن أنشطة أخرى عرضية أو ثانوية الأمر الذي يُمكن قارئ القوائم المالية من اعطاء أهمية خاصة لدراسة ربحية النشاط المستمر .

2) التفرقة بين المصروفات الخاصة بالنشاط الرئيسي للمنشأة ، وبين المصروفات الأخرى العرضية الناتجة عن ظروف أو سياسة مالية معينة للمنشأة ، فضلاً عن تبويب هذه المصروفات تبويباً وظيفياً حسب الوظائف النوعية للمنشأة .



- إن تطبيق المقابلة بين الإيرادات والمصروفات سوف يسمح لقائمة الدخل أن تُظهر بعض المؤشرات ذات الدلالة الهامة ومنها :

- (أ) اجمالي الدخل (هامش الربح الإجمالي) ويمثل الفرق بين صافي المبيعات وبين تكلفة البضاعة المباعة .
- (ب) صافي الدخل من العمليات وهو عبارة عن الفرق بين اجمالي الدخل واجمالي المصروفات التشغيلية .
- (ج) صافي الدخل من النشاط المستمر وهو عبارة عن صافي الدخل من العمليات بعد تعديله ببنود الإيرادات الأخرى والمصروفات الأخرى .
- (د) صافي الدخل السنوي وهو عبارة عن صافي الدخل من النشاط المستمر بعد تعديله بالبنود الأخرى .



منشأة الإسراء : قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 30/12/1421هـ

	ريال	ريال
المبيعات		2,215,000
يُطرح: مردودات المبيعات	85,000	
الخصم المسموح به	130,000	
		215,000
صافي المبيعات		2,000,000
يُطرح: تكلفة البضاعة المباعة		85,000
إجمالي الربح		1,150,000
يُطرح: المصروفات التشغيلية:		
مصروفات بيعية	150,000	
مصروفات إدارية	300,000	
		450,000
صافي الدخل من العمليات الشغيلية		70,000
يُضاف: الإيرادات الأخرى		500,000
		1,200,000
يُطرح: المصروفات الأخرى		
الفوائد المدينة	50,000	
المصروفات الأخرى	150,000	
		200,000
صافي الدخل من النشاط المستمر		1,000,000
ربحية السهم		1,25

المشاكل الخاصة بقياس الدخل السنوي

يُواجه المحاسب عند قياس الدخل وإعداد قائمة الدخل مشاكل منها :

1) التسويات المتعلقة بفترات محاسبية سابقة .
2) المكاسب أو الخسائر غير العادية .
3) معالجة البنود فوق العادية أو الاستثنائية .
4) معالجة نتائج الأنشطة الاقتصادية المستبعدة .
5) تغيير تطبيق المبادئ المحاسبية .
6) التغير في التقديرات المحاسبية .



أولاً: التسويات المتعلقة بفترات محاسبية سابقة :

قد يكتشف المحاسب خلال الفترة المحاسبية الحالية أو حال إعداده للقوائم المالية في نهاية الفترة الحالية ، بعض الأخطاء التي قد تكون حدثت عند قياس الدخل وإعداد القوائم المالية لفترات محاسبية سابقة . ومنها :

- السهو في حساب استهلاك بعض الأصول الثابتة .
- أو الخطأ في احتساب الاستهلاك المتعلق بها .
- أو الخطأ في تحديد تكلفة البضاعة المباعة .
- أو الخطأ الناتج عن عدم إعداد تسوية جردية خاصة بمصروف أو إيراد مُستحق أو مُقدم لفترات محاسبية سابقة .

✓ **مثل هذه الأخطاء يتعين معالجتها بأثر رجعي عن طريق تحميلها أو اضافتها إلى رصيد الأرباح المحتجزة في بداية الفترة وذلك حتى لا تُؤثر على رقم صافي الدخل للفترة الحالية .**



أ - اذا كان الخطأ عجز في مصروفات السنوات السابقة :

2000 حـ / الارباح المحتجزة
2000 حـ / مخصص استهلاك السيارات

ب - اذا كان الخطأ يمثل زيادة في مصروفات السنوات السابقة :

1500 حـ / مخصص استهلاك السيارات
1500 حـ / الارباح المحتجزة

جـ - اذا كان الخطأ يمثل عجز في حساب ايرادات السنوات السابقة :

4000 حـ / ايرادات مستحقة
4000 حـ / ارباح محتجزة

د - اذا كان الخطأ يسبب زيادة في حساب ايراد السنوات السابقة :

2000 حـ / الارباح المحتجزة
2000 حـ / ايراد ايجارات محصلة مقدما

- هذه التسويات المتعلقة بفترات محاسبية سابقة ستؤدي إلى تعديل رصيد الأرباح المحتجزة في بداية الفترة إما بتخفيضه أو زيادته حسب تأثير هذا التعديل ويتم عرض ذلك كما يلي :

رصيد الأرباح المحتجزة في 1421/1/1هـ	++++
± التعديلات الخاصة بتسوية فترات محاسبية سابقة	+++
	(+++)
رصيد الأرباح المحتجزة المعدل في 1421/1/1هـ	+++
± صافي الدخل (الخسارة عن العام)	+++
رصيد الأرباح المحتجزة في 1421/1/30هـ	++++



ثانياً : المكاسب أو الخسائر غير العادية :

- تُمثل المكاسب أو الخسائر غير العادية تلك البنود الناتجة عن أحداث أو عمليات تختلف بدرجة كبيرة عن الأنشطة العادية للمنشأة ولا ترتبط مباشرةً بالعمليات الأساسية للمنشأة .
- أنها غير مألوفة أو معتادة الحدوث ولا ترتبط بالنشاط العادي للمنشأة أو ترتبط به عرضاً .
- أنها غير متكررة أي نادرة الحدوث ومن ثم يصعب توقعها أو التنبؤ بها .

- من أمثلة هذه البنود الخسارة الناتجة عن الانخفاض الكبير في قيمة المخزون، والمكاسب والخسائر الناتجة عن التقلبات في أسعار صرف العملات .
- مثل هذه البنود يجب أن تظهر مع الإيرادات والمصروفات العادية والمتكررة .
- إذا كانت هذه البنود جوهرية وأهميتها النسبية كبيرة فإنه يجب الإفصاح عنها بطريقة مستقلة وقبل معالجة نتائج الأنشطة المستبعدة أو البنود فوق العادية أو الاستثنائية .



ثالثاً : معالجة البنود الاستثنائية :

- تتمثل هذه البنود في نتائج أحداث أو عمليات غير عادية، غير مرتبطة بالنشاط العادي للمنشأة .
- تنتج عن ظروف خاصة يصعب على إدارة المنشأة توقعها أو التنبؤ بها، كما لا يُتوقع حدوثها بصورة متكررة ومن ثم لا يُمكن أخذها في الاعتبار عاملاً متكرراً في تقييم الأداء التشغيلي لعمليات المنشأة .
- من أمثلتها : الخسائر الناتجة عن حدوث زلازل أو فيضانات أو سيول غير متوقع حدوثها ، أو الخسائر الناتجة عن صدور قرارات حكومية بمنع تداول بعض المنتجات التي تتعامل فيها المنشأة لأسباب صحية أو أمنية ، وأيضاً الخسارة الناتجة عن مصادرة الأموال أو الأنشطة الاقتصادية بواسطة الحكومات الأجنبية بالبلاد التي تُزاول بها المنشأة أعمالها الاقتصادية .
- يجب عرض هذه البنود الاستثنائية في قائمة الدخل بنفس الفترة المحاسبية التي حدثت فيها ، ويكون الافصاح عنها بشكل مستقل بعد تحديد صافي الدخل من النشاط المستمر وقبل الوصول إلى صافي الدخل السنوي بعد استبعاد الضرائب .



منشأة الرضاء الصناعية للسيارات
قائمة الدخل عن السنه المنتهية في 30 \ 12\ 1421هـ

	ريال	ريال
صافي المبيعات		1,000,000
يخصم : تكلفة البضاعه المباعة	600,000	
المصروفات الادارية والبيعية	100,000	
		700,000
صافي الدخل من العمليات		300,000
يطرح: خسائر ناتجة عن تقلبات اسعار الصرف		150,000
صافي الدخل من النشاط المستمر وقبل النود الاستثنائية		150,000
يطرح : الخسائر الاستثنائية نتيجة الاعصار (بعد استبعاد الضرائب وقدرها 3000 ريال)		70,000
صافي الدخل السنوي		80,000



رابعاً : معالجة الأنشطة الاقتصادية المستبعدة :

- يُقصد بالنشاط المستبعد أي نشاط اقتصادي مستقل عن الأنشطة الأخرى التي تُزاولها المنشأة .
- من أمثلة الأنشطة المستبعدة ، قيام شركة صناعية تُنتج منتجات مختلفة ببيع القسم الخاص بالصناعات الإلكترونية فقط مع الابقاء على باقي انشطتها الصناعية الأخرى . وأيضاً قيام شركة لتوزيع المواد الغذائية بالاستغناء عن قسم تجارة التجزئة مع الابقاء على قسم تجارة الجملة .
- يجب تحديد نتيجة عمليات النشاط المستبعد عن الفترة من بداية العام الذي تم فيه الاستبعاد وحتى تاريخ الاستبعاد . وذلك عن طريق مقابلة إيرادات ومصروفات تلك الفترة وتحديد الربح أو الخسارة عنها .
- يجب تحديد المكاسب أو الخسائر الناتجة عن عملية تصفية الأصول الخاصة بالنشاط المُصفى وذلك بإيجاد الفرق بين القيمة الدفترية وقيمة التصفية .



معالجة نتائج الأنشطة الاقتصادية المستبعدة

- يجب تحديد نتيجة أعمال النشاط المستبعد بتجميع أرباح وخسائر عمليات النشاط المستبعد من بداية الفترة وحتى تاريخ الاستبعاد مع المكاسب أو الخسائر الناتجة عن عملية تصفية الأصول الخاصة بالنشاط المستبعد .

- يجب الافصاح عن نتائج النشاط المستبعد بطريقة مستقلة في قائمة الدخل بعد الوصول إلى الدخل من العمليات المستمرة وقبل معالجة البنود الاستثنائية، مع ملاحظة إظهار نتائج النشاط المستبعد خالية من الأثر الضريبي .



مثال

منشأة الرضاء لصناعة السيارات كانت تمتلك معرض لبيع السيارات قررت وقفه وبيعه في 1421/7/1 هـ كانت المعلومات الخاصة بالقرار كما يلي :

1. بلغت ايرادات ومصروفات المعرض حتى تاريخ الاستبعاد 280,000 ريال \ 268,000 ريال على التوالي .
2. تمت تصفية اصول المعرض بخسارة 5000 ريال .
3. بفرض ان ضريبة الدخل تبلغ 30% .



	ريال	ريال
صافي المبيعات		1,000,000
يخصم : تكلفة المبيعات		600,000
اجمالي ربح العمليات		400,000
يطرح :المصروفات البيعيه والادارية		100,000
صافي الدخل من العمليات		300,000
يطرح: خسائر ناتجة عن تقلبات اسعار الصرف		150,000
صافي الدخل من النشاط المستمر		150,000
+ _ نتائج النشاط المستبعد ربح تشغيل بعد استبعاد الضريبه (12000-3600) خسارة التخلص من الاصول (5000-1500)	 8400 (3500)	 4900
صافي الدخل من النشاط العادي		154900
يطرح : الخسائر الاستثنائية نتيجة الاعصار (بعد استبعاد الضرائب وقدرها 3000 ريال)		 70,000
صافي الدخل السنوي		84,900



خامساً : تغيير تطبيق المبادئ المحاسبية :

- طبقاً لمفهوم الثبات والتجانس ، فإنه يجب عدم تغيير تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى ، لأن هذا التغيير يُؤدي إلى تقلبات في قيمة الدخل نتيجة لتطبيق قواعد محاسبية مختلفة عن تلك القواعد السابق اتباعها في الفترات السابقة .
- بالرغم من أهمية مفهوم الثبات، فإن الفكر المحاسبي لا يمنع من إجراء مثل هذا التغيير في تطبيق المبادئ المحاسبية إذا ما دعت الضرورة إلى ذلك .
- يجب الإفصاح عن أثر هذا التغيير في القوائم المالية الخاصة بالفترة التي حدث فيها التغيير .
- وضع الفكر المحاسبي قيوداً على هذا الإفصاح ، حيث تُلزم المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ضرورة تحديد الفروق المتراكمة في قيم الأصول الناتجة عن مثل هذا التغيير بعد استبعاد أثر الضرائب .
- يجب إظهار هذه الفروق بطريقة مستقلة في قائمة الدخل المتعلقة بالسنة التي اتخذ فيها قرار التغيير، وفي مرحلة تالية للوصول إلى صافي الدخل من النشاط العادي مثل البنود الاستثنائية .



مثال

- بفرض ان منشأة الرضاء لصناعة السيارات قررت في 1\1\1421 هـ تغيير طريقة الاستهلاك المتبعة في استهلاك الآلات من القسط الثابت الى مجموع سنوات الاستخدام , حيث الالة كانت مشتراه في 1\1\1419 هـ بمبلغ 200,000 ريال وكان عمرها الانتاجي 5 سنوات وقيمتها كخردة 20,000 ريال .

السنة	الاستهلاك السنوي (القسط الثايت)	الاستهلاك السنوي (مجموع سنوات الاستخدام)	الفرق
1419	36,000	60,000	24,000
1420	36,000	48,000	12,000
1421	36,000	36,000	-
			36,000



	ريال	ريال
صافي المبيعات		1,000,000
يخصم : تكلفة المبيعات		600.000
اجمالي ربح العمليات		400,000
يطرح :المصروفات البيعيه والادارية		100,000
صافي الدخل من العمليات		300,000
يطرح: خسائر ناتجة عن تقلبات اسعار الصرف		150,000
صافي الدخل من النشاط المستمر		150,000
+ _ نتائج النشاط المستبعد (خالية من الاثر الضريبي)		3900
صافي الدخل من النشاط العادي		153900
يطرح : الخسائر الاستثنائية نتيجة الاعصار(الخالية من الاثر الضريبي) الفروق التراكمية الناتجه عن طريقة الاستهلاك(خالية الاثر الضريبي (10800	(7000) (25200)	(95200) 153900
صافي الدخل السنوي		58,700



سادساً : التغير في التقديرات المحاسبية :

- التقديرات ملازمة للعمليات المحاسبية، وغالباً ما تتم هذه التقديرات بناءً على الأعمار الإنتاجية والقيمة المتبقية خردة للأصول القابلة للاستهلاك . وكذلك تقديرات الديون المشكوك في تحصيلها وخسائر المخزون المتقادم .

- تغيير التقديرات عادةً ما يتطلبه تغير الظروف بمرور الوقت أو ظهور مستجدات أو الحصول على معلومات اضافية لم تكن متوفرة من قبل، ويتم المحاسبة عنها في الفترة التي حدث فيها التغير في التقدير، وذلك إذا ما أثرت على هذه الفترة فقط، أو في فترة التغيير والفترات التالية لها إذا ما أثر هذا التغيير على كل منها .



ربحية السهم

- يتم حساب ربحية السهم من خلال قسمة صافي الدخل على المتوسط المرجح للأسهم العادية المصدرة على النحو التالي :

- ربحية السهم = صافي الدخل / المتوسط المرجح للأسهم العادية المصدرة

في حالة وجود أسهم ممتازة في رأس مال الشركة فإنه يتم حساب ربحية السهم كالتالي :

- ربحية السهم = (صافي الدخل - التوزيعات على الأسهم الممتازة) / المتوسط المرجح للأسهم العادية



قائمة الأرباح المحتجزة

- تُمثل قائمة الأرباح المحتجزة تصويراً شاملاً لأي تغييرات تحدث في الأرباح خلال الفترة المعدة عنها .
- وسيلة للإفصاح عن التغييرات التي تطرأ على رصيد الأرباح المحتجزة في بداية الفترة وصولاً إلى رصيد الأرباح المحتجزة في نهاية الفترة ، مثل :
- التعديلات التي أُدخلت على رصيد بداية الفترة الخاصة بالتسويات المتعلقة بفترات محاسبية سابقة .
- صافي الدخل (الخسارة) عن الفترة الحالية حيث تتم إضافة صافي الدخل وطرح صافي الخسارة .
- التحويلات السنوية من وإلى الأرباح المحتجزة والمتعلقة بالاحتياطيات القانونية أو المقررة طبقاً لقرارات إدارة المنشأة .
- التوزيعات السنوية للدخل في صورة أرباح ومسحوبات مدفوعة لحقوق الملكية خلال العام .



منشأة الإخلاص
قائمة الأرباح المحتجزة عن الفترة المنهية في 1420/12/30هـ

رصيد 1420/1/1	+++++++
+ التعديلات الناتجة عن تسويات سنوات سابقة	+++
	+++++++
+ صافي الدخل (الخسارة) عن الفترة	+++
	+++++++
+ التحويلات من وإلى الاحتياطيات	+++
يُطرح توزيعات الأرباح	++++++
رصيد 1420/12/30	++++++



تمرين

- فيما يلي قائمة الدخل عن سنة 1432هـ والتي قام بإعدادها أحد ماسكي الدفاتر تحت التمرين لدى إحدى الشركات :
- المبيعات 647400 ريال
- إيرادات استثمارات 7800
- تكلفة البضاعة المباعة (169000)
- مصروفات بيعيه وإدارية (260000)
- مصروفات الفائدة (5200)
- خسارة التخلص من أحد الأنشطة الرئيسية (13000)
- خسارة ناتجة من حدوث إعصار مفاجئ (35000)
-
- صافي الدخل 173000
-
- المطلوب : إعادة تصوير قائمة الدخل عن عام 1432هـ بما يتفق مع معايير المحاسبية المتعارف عليها؟



المبيعات	647400
يخصم:	
تكلفة البضاعة المباعة	(169000)
(1) مجمل الربح	478400
يخصم : مصروفات التشغيل	(260000)
مصاريف بيعيه وإدارية.	218400
(2) صافي الدخل من العمليات التشغيلية	7800
يضاف : إيرادات أخرى	226200
يخصم :مصروفات أخرى	(5200)
(3) صافي الدخل من العمليات المستمرة	221000
خسائر الأنشطة المستبعدة	(13000)
(4) صافي الدخل من النشاط العادي	208000
خسائر الإعصار المفاجئ	(35000)
صافي الدخل السنوي	173000





المحاسبة المتوسطة ١
Intermediate Accounting

٢٠٣حسب-٣



« الوحدة الخامسة »

قائمة التدفقات النقدية

cash flow statement

مقدمة Introduction

تطلب معيار العرض والإفصاح السعودي من كل منشأة إعداد قائمة التـدفقات النقديـة لكل مدة تعد عنها قوائم مالية ، ويجب أن تبـين هـذه القائمـة شرحـاً للتغـير في النقـد والأموال المماثلة للنقد ، كما يجب أن تبين هـذه القائمـة جميـع أوجـه التـدفق النقـدي التشغيلي والاستثماري والتمويلي وصافي تأثيرها على النقد والأموال المماثلة للنقـد خـلال المدة المحاسبية ، ويجب أن يكون مجموع النقدية والأموال المماثـلة للنقديـة الظـاهرة في قائمة التدفقات النقدية في أول وآخر المدة مساوياً للمبالغ الظاهرة تحت وصف مماثل في قائمة المركز المالي المعدة في نفس التاريخ .



أهداف قائمة التدفق النقدي

أ ـ يعتبر الهدف الأساسي من هذه القائمة تقديم المعلومات الهامة عـن النقديـة المحصـلة والمنصرـفة خلال فترة مالية محددة .

ب ـ تمثل المعلومات الواردة بها أداة مفيدة تساعد المستثمرين والمقرضـين وغـيرهم في تقيـيم مقـدرة المنشأة على توليد التدفقات النقدية المستقبلية .

ج ـ تصنيف مصادر واسـتخدامات الأمـوال إلى ثلاثـة أنـواع هـي الأنشـطة التشـغيلية والاسـتثمارية والتمويلية .

د ـ الإفصاح عن العمليات المالية التمويلية والاستثمارية التي لا تـؤثر بشـكل مبـاشر عـلى التـدفقات النقدية خلال الفترة المحاسبية ومدى تأثيرها على قائمة المركز المالي .



هـ ـ استخدام الشكل الأساسي لقائمة التدفقات النقدية وكذلك المصطلحات الواضحة التي لا تحتمل اللبس والتأويل لتسهيل مهمة مستخدمي تلك القائمة على اتخاذ القرارات المرتبطة بالتدفقات النقدية للمنشأة .

و ـ تقييم أداء المنشأة فيما يتعلق بإدارة الأموال المتاحة من حيث العجز أو الزيادة الناتج عن الفجوات الزمنية بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة وفقاً لمعايير التمويل والاستثمار الرشيدة .



محتوى قائمة التدفقات وتبويبها

1-التدفقات النقدية عن الأنشطة التشغيلية : تفصح عن مقدرة المنشأة على تحقق تدفقات نقدية داخلة كافية لتغطية التدفقات النقدية الخارجة واللازمة للتشغيل . وتعتبر مؤشرا على درجة السيولة للمنشأة .

2-التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية : تتضمن منح القروض وتحصيلها وشراء الأصول الثابتة وتعتبر التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية مؤشراً مباشراً عن درجة نمو المنشأة أو انكماشها .

3- التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية : تفصح عن الأنشطة التي تتعلق بالتمويل طويل الأجل والسداد بحيث تعطي صورة كاملة لمستخدمي القوائم عن سياسات المنشأة في تمويل عملياتها .



محتوى قائمة التدفقات وتبويبها

- تبويب التدفقات النقدية
  - التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية
  - التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية
  - التدفق النقدي من الأنشطة التمويلية



قائمة التدفقات النقدية

الأنشطة التشغيلية :
- متحصلات من العملاء
- تحصيل فوائد وتحصيل توزيعات أرباح
- متحصلات نقدية أخرى متعلقة بالعمليات التشغيلية

الأنشطة الاستثمارية :
- بيع أصول ثابتة
- بيع استثمارات
- تحصيل قروض سبق منحها للغير

الأنشطة التمويلية :
- إصدار أسهم ملكية
- إصدار سندات أو أوراق دفع طويلة الاجل

خزانة النقدية

الأنشطة التشغيلية :
- مدفوعات للموردين
- مدفوعات للعاملين
- مدفوعات فائدة
- مدفوعات للضرائب
- مدفوعات أخرى تتعلق بالعمليات التشغيلية

الأنشطة الاستثمارية :
- شراء أصول ثابتة
- شراء استثمارات
- منح قروض للغير

الأنشطة التمويلية :
- سداد توزيعات أرباح
- اقتناء الشركة لأسهمها
- سداد القروض طويلة الأجل
- سداد أوراق دفع طويلة الأجل
- سداد السندات

الهيكل العام لقائمة التدفقات النقدية

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

± التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية

± التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية

=

صافي الزيادة (النقص) في النقدية

±

رصيد النقدية في بداية الفترة

=

رصيد النقدية في نهاية الفترة



إعداد قائمة التدفقات النقدية

لا تعد هذه القائمة من واقع ميزان المراجعة بعد التسويات ، ولكن المعلومات اللازمة لإعدادها تستمد من ثلاثة مصادر هي :

1ـ الميزانية العمومية المقارنة : حيث توفر معلومات عن التغييرات التي تطرأ على عناصر الأصول والالتزامات وحقوق الملكية من بداية الفترة إلى نهايتها .

2ـ قائمة دخل الفترة الحالية : وهي تساعد على تحديد التدفقات النقدية المتولدة عن أو المستخدمة في الأنشطة التشغيلية للمنشأة خلال الفترة المحاسبية .

3ـ بيانات إضافية أخرى : يتم الحصول عليها من دفتر الأستاذ العام لتحديد كيفية توليد النقدية أو استخدامها خلال الفترة .



خطوات إعداد قائمة التدفقات النقدية

1ـ تحديد التغير في النقدية عن طريق حساب الفرق بين رصيدي النقدية أول وآخر الفترة في الميزانية العمومية المقارنة .

2ـ تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية وتعتبر هذه الخطوة أكثر صعوبة من الخطوات الأخرى لأنها لا تتضمن تحليل قائمة الدخل الخاصة بالفترة فحسب وإنما أيضاً تتطلب تحليلاً مفصلاً للميزانية العمومية المقارنة والبيانات الإضافية الأخرى .

3ـ تحديد التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية حيث تتطلب تحليل كل التغيرات الأخرى الموجودة في الميزانية العمومية المقارنة لتحديد تأثيرها على النقدية .



- للوصول لصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية فإنه من الضروري التقرير عن الإيرادات والمصروفات تبعاً للأساس النقدي الأمر الذي يتطلب استبعاد أثر عمليات قائمة الدخل التي لا تؤدي إلى الزيادة أو النقص في النقدية .

- للوصول لصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية يتم اتباع إحدى الطريقتين التاليتين :

1- الطريقة المباشرة

2- الطريقة غير المباشرة



طرق تحديد صافي التدفق من الأنشطة التشغيلية

1ـ الطريقة المباشرة : طبقاً لهذه الطريقة تسوى عناصر الإيرادات والمصروفات لكي تظهر بشكل مباشر المقبوضات والمدفوعات النقدية خلال الفترة .

- سميت بالطريقة المباشرة لأنها تحتسب الإيرادات النقدية و المصروفات النقدية مباشرة دون تعديل صافي الدخل .

2ـ الطريقة غير المباشرة : يتم البدء بصافي الدخل ويتم تعديله ببعض التسويات اللازمة للوصول إلى صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية .

- سميت بالطريقة غير المباشرة لأنها تبدأ بصافي الدخل وفقاً لأساس الاستحقاق ثم تحويله بعد ذلك للأساس النقدي فتسمى أحياناً طريقة التسوية حيث تقوم بتعديل أو تسوية صافي الدخل بتلك البنود التي تؤثر على صافي الدخل لكنها لا تؤثر على النقدية .



الطريقة غير المباشرة

بمعنى أن المصروفات غير النقدية في قائمة الدخل تضاف مرة أخرى إلى صافي الدخل في حين أن الإيرادات غير النقدية تخصم من صافي الدخل وذلك لاحتساب صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية .

أ ـ الزيادة في رصيد حسابات المدينين : عندما تزداد أرصدة المدينين فإن هذا يعني أن الإيرادات وفقاً لأساس الاستحقاق أعلى من الإيرادات وفقاً للأساس النقدي مما يعني خصم الزيادة في حساب المدينين من صافي الدخل، والعكس في حالة النقص حيث يضاف مقدار النقص لصافي الدخل .

ب ـ الزيادة في رصيد حسابات الدائنين : عندما تزداد أرصدة الدائنين فإن هذا يعني أن المصروفات وفقاً لأساس الاستحقاق أعلى من المصروفات وفقاً لأساس النقدي مما يعني إضافة الزيادة في حسابات الدائنين والعكس في حالة النقص يتم خصم الفرق من صافي الدخل .



الطريقة غير المباشرة

نقص	زيادة	
التغير في أرصدة الحسابات خلال السنة		
نقص	زيادة	
يضاف إلى صافي الدخل	يطرح من صافي الدخل	الأصول المتداولة
يطرح من صافي الدخل	يضاف إلى صافي الدخل	الخصوم المتداولة



الطريقة غير المباشرة

- يضاف إلى صافي الدخل :
  - مصروف الاستهلاك والاستنفاد للأصول غير الملموسة وخصم إصدار السندات .
  - خسائر بيع أصول ثابتة .
  - المصروفات غير النقدية الأخرى (مثل : الديون المعدومة) .

- يطرح من صافي الدخل :
  - مكاسب بيع أصول ثابتة .
  - استنفاد علاوة إصدار السندات .



مثال : فيما يلي القوائم المالية والمعلومات الاضافية الخاصة بشركة الامل التجارية عن السنة المنتهية في 30-12-1433هـ (جميع الأرقام بالألف ريال).

الميزانية العمومية المقارنة

البيان	30-12-1432هـ	3-12-1433هـ
الأصول :		
النقدية	1150	1700
مدينون(صافي)	1300	1750
مخزون	1900	1650
اصول ثابتة	1700	1950
مجمع استهلاك الاصول الثابتة	(1150)	(1200)
استثمارات طويلة الاجل	1400	1300
إجمالي الاصول	6300	7150
الالتزامات وحقوق الملكية		
دائنون	900	1200
مصروفات مستحقة	300	400
سندات	1500	1200
راسم مال الاسهم	1700	1900
ارباح محتجزة	1900	2450
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	6300	7150



ب - كما ظهرت قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 30-12-1433هـ على النحو التالي :

البيان	جزئي	كلي
المبيعات		6900
تكلفة البضاعة المباعة		4700
مجمل الربح		2200
مصروفات التشغيل :		
مصروفات بيعية	450	
مصروفات ادارية	650	
مصرف الاستهلاك	50	
		1150
صافي الدخل		1050



جـ- المعلومات الإضافية :

- بلغت توزيعات الارباح تقدا خلال السنة 500000 ريال .
- تم بيع استثمارات طويلة الاجل بقيمتها الدفترية التي بلغت 100000 ريال .
- تم شراء اصول ثابتة جيده خلال السنة بمبلغ 250000 ريال نقداً .
- تم اصدار اسهم جديده بقيمتها الاسمية التي بلغت 200000 ريال . كما قامت الشركة بسداد سندات قيمتها 300000 ريال .

- ولإعداد قائمة التدفقات النقدية يتم إعداد الخطوات الثلاث السابقة :

تحديد التغير في رصيد النقدية بمقارنة رصيد النقدية أخر وأول الفترة فيكون الزيادة في النقدية 550 ريال .



الحل بالطريقة غير المباشرة

- لتحديد صافي النقدية من الانشطة التشغيلية وكما سـبق القـول فـإن ذلـك يتطلب ضرورة تحديد الايرادات والمصروفات تبعا للأساس النقـدي . وفيمـا يلي الطريقة غير المباشرة لحساب التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية .



البيان	جزئي	كلي
صافي الدخل		1050
+_ العناصر التي لم تؤثر على النقدية (تسويات صافي الدخل)		
مصروف الاستهلاك	50	
النقص في المخزون	250	
الزيادة في الدائنين	300	
الزيادة في المدينين	(450)	
الزيادة في المصروفات المستحقة	100	
		250
صافي التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية		1300



- ويلاحظ عند تحديد التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية ما يلي :

1- تضاف المصروفات غير النقدية والخسائر الى رقم صافي الدخل وتتمثل هذه المصروفات الغير نقدية مما يلي :

أ- مصروفات استهلاك الاصول الثابتة , واستنفاذ الأصول غير الملموسة وخصم إصدار السندات .

ب- النقص في الاصول المتداولة والزيادة في الالتزامات قصيرة الأجل . فمثلاً نجد أن الزيادة في المصروفات المستحقة التي تبلغ 100000 ريال تعبر عن مصروفات ظهرت في قائمة الدخل ولم يترتب عليها أي تدفقات نقدية خارجة خلال الفترة . كما أن النقص في المخزون والزيادة في رصيد الدائنين يعكسان معا زيادة في تكلفة البضاعة المباعة(نتيجة لزيادة المشتريات) والمحتسبة على أساس الاستحقاق عن ذلك التي تحتسب وفقاً للأساس النقدي .



2- تخصم الايرادات غير النقدية والمكاسب من صافي الدخل وتتمثل الايرادات غير النقدية في كل مما يلي :
أ - استنفاذ علاوة إصدار السندات , ونصيب الشركة القابضة من أرباح شركاتها التابعة .

ب-الزيادة في الاصول المتداولة والنقص في الالتزامات قصيرة الأجل . فنجد مثلاً أن الزيادة في رصيد المدينين تعني أن المتحصلات النقدية من المبيعات السنوية تقل عما يظهر في قائمة الدخل من الإيرادات .

الخطوة الثالثة : تحديد التدفقات النقدية من الانشطة الاستثمارية والتمويلية :

تحديد التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية ، وتتمثل في :

- تدفقات نقدية داخلة قدرها 100000 ريال ناتجة من بيع أصول طويلة الأجل.
- تدفقات نقدية خارجة قدرها 25000 ريال لشراء اصول ثابتة .



2- تحديد التدفقات النقدية من الانشطة التمويلية : وتتمثل في :

أ - تدفقات نقدية داخلة قدرها200000ريال نتيجة إصدار أسهم .

ب- تدفقات نقدية خارجة قدرها 800000 ريال نتيجة سداد سندات قيمتها 300000ريال ودفع توزيعات أرباح قدرها 500000ريال .

واعتماد على الخطوات السابقة تظهر قائمة التدفقات النقدية لشركة الأمل كايلي :



البيان	جزئي	كلي
التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية		
صافي الدخل		1050
+_ العناصر التي لم تؤثر على النقدية(تسويات صافي الدخل)		
مصروف الاستهلاك	50	
النقص في المخزون	250	
الزيادة في الدائنين	300	
الزيادة في المدينين	(450)	
الزيادة في المصروفات المستحقة	100	250
صافي التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية		1300
التدفقات النقدية من الانشطة الاستثمارية:		
بيع استثمارات طويلة الاجل	100	
شراء أصول ثابتة	(250)	
صافي التدفقات النقدية من الانشطة الاستثمارية		(150)
التدفقات النقدية من الانشطة التمويلية		
اصدار اسهم		
سداد سندات	200	
توزيعات ارباح نقدا	(300)	
صافي التدفقات النقدية من الانشطة التمويلية	(500)	(600)
صافي الزيادة في النقدية		550
رصيد النقدية في 1-1-1432		1150
رصيد النقدية في 30-12-1433		1700



المحاسبة المتوسطة ١

Intermediate Accounting

٢٠٣حسب-٣



» الوحدة السادسة «

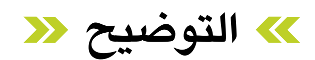
النقدية والمدينون وأوراق القبض

Cash, Account Receivable, Note Receivable

أولاً : النقدية cash

النقدية بالمنشأة تأخذ الصور التالية

- 1- نقدية بالصندوق
- 2- صندوق المصروفات النثرية
- 3- نقدية بالبنك





2- صندوق المصروفات النثرية

س: لماذا صندوق المصروفات النثرية؟

س: كيف تتم المحاسبة على المصروفات النثرية ؟

ج : تتم المحاسبة على ثلاث خطوات هي :

1- إنشاء الصندوق:
مثلاً :
- إعطاء الموظف 1000 ريال

تثبت كما يلى :
1000 حـ/ صندوق المصروفات النثرية
1000حـ/ النقدية بالبنك

2- قيام الموظف بالصرف على المصروفات النثرية وتجميع المستندات المؤيدة للصرف
مثلاً :
- طوابع بريد بـ120ريال
- ومصاريف ضيافة 150 ريال
- ومصاريف انتقال 30 ريال

3- استعاضة السلفة
في نهاية كل فترة معينة (شهر مثلا) يتقدم الموظف بالمستندات لاسترداد ما قام بصرفة
لهذا يتم إثبات هذه المصروفات مذكورين
120 حـ/طوابع البريد
150 حـ/ مصاريف ضيافة
30 حـ/ مصاريف انتقال
300 حـ/ النقدية



ملاحظات

أ - عند استعاضة السلفة يقوم الموظف المختص باسترداد ما سبق صرفة وبالتالي يصبح مع الموظف كامل قيمة السلفة مرة أخرى .

ب - عند الرغبة في زيادة مبلغ السلفة يتم إجراء قيد محاسبي مثل قيد الإنشاء بالزيادة المقررة .

ج - عند تخفيض قيمة السلفة يجرى قيد عكسي لقيد الإنشاء .

د - العجز في صندوق المصروفات النثرية يحدث عندما يكون :





مثال

مقدار السلفة الأصلي 1000 ريال ، مستندات الصرف 400 ريال ، والرصيد الفعلي في الصندوق 500 ريال كم يكون العجز ؟

المصروف = 400 الرصيد = 500 --------------------- 900	مقدار السلفة الأصلي 1000

- إذاً العجز = 100 ريال .



- ويثبت العجز محاسبيا كما يلي :

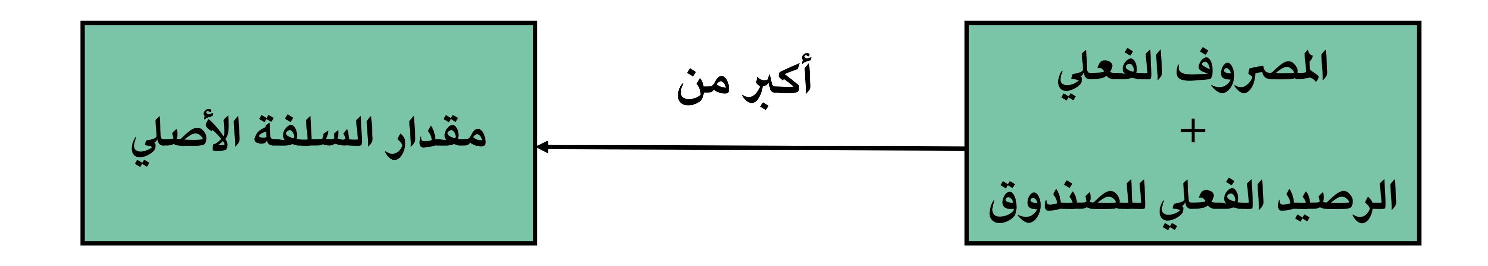
مذكورين

400 حـ/ المصروفات .

100 حـ/ عجز (زيادة) صندوق المصروفات النثرية .

500 حـ/ النقدية بالبنك (المصروف + العجز) .

هـ- الزيادة في صندوق المصروفات النثرية تحدث عكس العجز .





مثال

مصروفات الانتقال 500 ريال ، والرصيد الفعلي بالصندوق 650 ريال ، ومقدار السلفة الأصلي 1000 ريال ؟

المصروف + الرصيد =
500 + 650 = 1150

مقدار السلفة
1000 ريال

- إذاً الزيادة = 150 ريال .



وعند استعاضة السلفة تثبت الزيادة كما يلي :

500 حـ/ مصروفات الانتقال .
مذكورين
350 حـ/ النقدية بالبنك (بقيمة المصروفات الفعلية) .
150 حـ/ عجز (زيادة الصندوق) .



3- النقدية بالبنك :

* المشكلة تحدث عندما يرد إلى المنشأة كشف حساب من البنك ويجد المحاسب أن رصيد هذا الكشف يختلف عن رصيد البنك الموجود في دفاتر المنشأة .





السؤال : ما هي أسباب الخلاف ؟

أ - عمليات اثبتت بدفاتر المنشأة ولم تثبت لدى البنك نظراً لأن البنك لم يعلم بها إلا بعد ارساله كشف الحساب وبالتالي لم تظهر بكشف الحساب (مثل الايداعات النقدية والشيكات المرسلة للإيداع أو التحصيل والشيكات التي حررت (سحبت ولم تقدم للصرف) .

ب- عمليات وردت بكشف الحساب (مثبتة لدى البنك) ولم تثبت لدى المنشأة نظرا لان المنشأة لم تعلم بها إلا بعد استلامها كشف الحساب (مثل الايداعات التي قام البنك بتحصيلها للمنشأة والمصاريف البنكية والشيكات المرفوضة) .

ج- الأخطاء سواء في دفاتر المنشاة أو دفاتر البنك .



السؤال : ماذا يفعل المحاسب بعد ان يقف على اسباب الخلاف ؟

- الإجابة :

يقوم بإعداد مذكرة التسوية للتأكد من تطابق أو تساوي الأرصدة .

- و مذكرة التسوية هي ورقة تعد خارج الدفاتر وتستخدم بعد اعدادها في إجراء قيود اليومية اللازمة لتعديل رصيد البنك في دفاتر المنشأة بالعمليات التي قام البنك بإثباتها في دفاتره ولم تثبتها المنشأة :
- ويتم إعدادها عن طريق تعديل رصيد كشف الحساب بالعمليات التي اثبتت بدفاتر المنشأة ولم تثبت لدى البنك نظراً لأن البنك لم يعلم بها إلا بعد إرساله كشف الحساب وبالتالي لم تظهر بكشف الحساب (مثل الايداعات النقدية والشيكات المرسلة للإيداع أو التحصيل والشيكات التي حررت (سحبت ولم تقدم للصرف) .
- وكذلك عن طريق تعديل رصيد حساب البنك في دفاتر المنشأة بالعمليات التي وردت بكشف الحساب (مثبتة لدى البنك) ولم تثبت لدى المنشأة نظرا لان المنشأة لم تعلم بها إلا بعد استلامها كشف الحساب (مثل الايداعات التي قام البنك بتحصيلها للمنشأة والمصاريف البنكية والشيكات المرفوضة) .
- أما بالنسبة للأخطاء فيتم تصحيحها لدى الطرف الذى أخطأ .
- لاحظ بعد هذا التعديل يجب أن يتطابق رصيد كشف الحساب مع رصيد حساب البنك بدفاتر المنشأة .

✓ التوضيح (إعداد مذكرة التسوية)



✓ رصيد كشف الحساب :

- يضاف إليه :

- الايداعات النقدية المرسلة للبنك
- الشيكات المرسلة للبنك للإيداع

يخصم منه

- الشيكات التي حررت (سحبت) ولم تقدم للصرف

✓ رصيد حساب البنك بدفاتر المنشأة :

- يضاف إليه :

* الايداعات أو المتحصلات التي حصلها البنك للمنشأة .

- يخصم منه :

- المصاريف البنكية
- الشيكات التي رفض العملاء سدادها

محاسب المنشأة

ملحوظة : تجرى قيود التسوية من هنا



قيود التسوية

يتم اجراؤها لإثبات العمليات التي لم تثبت لدى المنشأة كما يلي :

- يجعل :

حـ/ البنك مديناً بالإضافات .

كما يجعل البنك دائنا بالخصومات .

- وسوف يتم توضيح ذلك من خلال الأمثلة .



مثال

فيما يلي بعض البيانات الخاصة بمنشأة (الإسراء) في 1421/8/30 هـ .
رصيد حساب البنك في دفتر الاستاذ العام في 1421/8/30 هـ ٢٠٤٥٢،٧٠ ريال ، في حين ان رصيد كشف الحساب الجاري المرسل من بنك الرياض في نفس التاريخ كان ٢٢٣٦٥،٣٠ ريال وبمراجعة كشف الساب الجاري تبين التالي :

١- هناك ايداعات نقدية غير مدرجة بكشف الحساب في ٣٠/٨/١٤٢١ قدرها ٣٦٨٠،٤٠ ريال .

٢- اتضح من كشف الحساب قيام البنك بخصم مبلغ ٨،١٠ ريال قيمة مصرفية بنكية عن الشهر .

٣- كما اتضح قيام البنك بتحصيل فوائد سندات خاصة بالمنشأة في ٣٠/٨/١٤٢١ قدرها ٦٠٠ ريال وإضافتها إلى رصيد المنشأة في البنك .

٤-كما اتضح أن هناك ثلاثة شيكات حررت لمستفيدين ولم تقدم بعد للبنك بيانها كالآتي :
الشيك رقم ٤٦٤٧٢٣٤ ١٥٠،٤٠ ريال
الشيك رقم ٤٦٧٤٢٣٩ ٣٠،٦٠ ريال
الشيك رقم ٤٦٧٤٢٦٦ ٤٨٢٠،٠٠ ريال



الحل

- مذكرة تسوية رصيد البنك للوصول إلى الرصيد الصحيح (الفعلي) في ٣٠ شعبان ١٤٢١

البيان		
الرصيد طبقا لكشف حساب البنك في ٣٠/٨/١٤٢١	٣٠	٢٢٣٦٥
+:الايداعات غير المدرجة	٤٠	٣٦٨٠
	٧٠	٢٦٠45
-:شيكات حررت لمستفيدي ولم تقدم للبنك:		
شيك رقم ٤٦٧٤٢٣٤ ١٥٠،٥٠		
الشيك رقم ٤٦٧٤٢٣٩ ٣٠،٦٠		
الشيك رقم ٤٦٧٤٢٦٦ ٤٨٢٠،٠٠	10	٥٠٠١
الرصيد الصحيح في ٣٠/٨/١٤٢١	٦٠	٢١٠٤٤
الرصيد بدفاتر المنشأة في ٣٠/٨/١٤٢١	٧٠	٢٠٤٥٢
+:فوائد سندت محصلة بواسطة البنك في ٣٠/٨/١٤٢١		
وغير مسجلة بدفاتر الشركة	٠٠	٦٠٠
	٧٠	21٠٥٢
-:مصروفات البنك غير المسجلة بدفاتر المنشأة	١٠	٨
الرصيد في دفاتر الشركة في ٣٠/٨/١٤٢١	٦٠	٢١٠٤٤



قيود التسوية

بعد إعداد مذكرة التسوية يتم إجراء قيود التسوية الخاصة بإثبات المعاملات التي قام البنك بإثباتها في حين لم يتم تسجيلها بدفاتر المنشأة أو تلك المتعلقة بتصحيح الأخطاء حال وجودها بدفاتر المنشأة .
التسوية في ١٤٢١/٨/٣٠ على النحو التالي :

٦٠٠ ح/النقدية بالبنك
٦٠٠ ح/ايرادات فوائد سندات

٨,١٠ ح/مصروفات بنكية
٨,١٠ ح/النقدية بالبنك



ثانياً : المدينون account receivable

1- المشاكل المحاسبية المتعلقة بتقييم المدينين :

أ

<u>تحديد المبالغ المستحقة على المدينين :</u>

العمليات المالية التي تؤثر على ذلك:

1- الخصم التجاري .

2- الخصم النقدي .

3- مردودات ومسموحات المبيعات .

.

ب

تقدير احتمال عدم تحصيل الديون (الحسابات المشكوك في تحصيلها)



أ - تحديد المبالغ المستحقة على المدينين :

1- الخصم التجاري (الخصم غير المشروط) يعالج كما يلي :

- مثال : سعر البضاعة حسب الكتالوج 1000ريال والخصم التجاري 10% .

1

- حسابياً :

الخصم = إجمالي السعر (سعر الكتالوج) × معدل الخصم

= 1000 × 10%

= 100ريال

صافي الثمن = سعر الكتالوج – الخصم

= 1000- 100 = 900

2

- محاسبياً :

900 حـ/ العملاء (صافي الثمن)

900 حـ/ المبيعات

- لاحظ :

- المبيعات اثبتت بصافي الثمن .
- الخصم التجاري لا يظهر في الدفاتر .



2- الخصم النقدي (الخصم المشروط أو خصم تعجيل الدفع) .

مثال : في 1428/5/1 باعت منشأة الاسراء بضاعة الى المطلق بمبلغ 15000 ريال وبخصم 2/7/30 ، المطلوب إثبات ما سبق بفرض أن :

- المطلق قام بالسداد يوم 5/5
- المطلق قام بالسداد يوم 5/10

الحل






	الطريقة الأولى طريقة التسجيل على أساس إجمالي المبيعات	الطريقة الثانية طريقة التسجيل على أساس صافي المبيعات	الطريقة الثالثة طريقة المخصص
عند البيع 5/1	تثبت المبيعات بالإجمالي 15000 حـ/ العملاء 15000 حـ/ المبيعات	تثبت المبيعات بصافي قيمتها بعد الخصم 14700 حـ/ العملاء 14700 حـ/ المبيعات	يثبت العملاء بالإجمالي والمبيعات بالصافي والفرق بينهما يجرى به مخصص للخصم 15000 حـ/ العملاء مذكورين 14700 حـ/ المبيعات 300 حـ/ مخصص خصم
عند السداد خلال المهلة 5/5	مذكورين 14700 حـ/ النقدية 300 حـ/الخصم المسموح به 15000 حـ/ العملاء	14700 حـ/النقدية 14700 حـ/ العملاء	مذكورين 14700 حـ/ النقدية 300 حـ/ مخصص الخصم 15000 حـ/ العملاء
عند السداد بعد المهلة 5/10	15000 حـ/ النقدية 15000 حـ/ العملاء	- يتم جعل العملاء مدينين بالخصم الغير مأخوذ 300 حـ/ العملاء 300 حـ/ الخصم غير المأخوذ -ثم يقوم العملاء بسداد 15000 15000 حـ/ النقدية 15000 حـ/ العملاء	يتم يجعل المخصص مدينا بقيمة الخصم غير المأخوذ 300 حـ/ مخصص الخصم 300 حـ/ الخصم غير المأخوذ - يقوم العملاء بسداد 15000 15000 حـ/ النقدية 15000 حـ/ العملاء

س: هل هناك قيود تسوية يتم اجراؤها في نهاية الفترة المالية ؟

ج : في ظل الطريقة الاولى (طريقة التسجيل على أساس إجمالي المبيعات) ليس هناك أية قيود تسوية ،
أما في ظل الطريقة الثانية (طريقة التسجيل على اساس صافي المبيعات) والثالثة (طريقة المخصص) يتم إجراء قيود تسوية في نهاية الفترة بقيمة الخصم غير المأخوذ (أي لم يعد متاحا للاستفادة به من قبل العملاء) ويأخذ قيد التسوية الشكل التالي :

❋ عند اتباع الطريقة الثانية : (طريقة التسجيل على اساس صافي المبيعات) :

×× حـــ/ العملاء
×× حـــ/ الخصم غير مأخوذ

❋ عند اتباع الطريقة الثالثة (طريقة المخصص) :

×× حـــ/ مخصص الخصم
×× حـــ/ الخصم غير المأخوذ

س : أين يقفل حساب الخصم غير المأخوذ في نهاية الفترة المالية ؟

ج : هذا الحساب يدرج ضمن الإيرادات الأخرى في قائمة الدخل .



3- مردودات ومسموحات المبيعات: Sales Returns and Allowances

- مثال : بفرض ان رصيد المدنين في 30/12/1428 بلغ 1000.000 ريال وان خبرة المنشأة تشير إلى أن نسبة المردودات والمسموحات المتوقعة 5% .

- المطلوب : إجراء قيد التسوية اللازم في 30/12/1428وإظهار الاثر على القوائم المالية ؟

- الحل :
- قيد التسوية 50.000 حـ/ مردودات ومسموحات المبيعات

50.000 حـ/ مخصص مردودات ومسموحات المبيعات

المخصص = 1000.000 × 5% = 50.000



قائمة الدخل

50.000 مردودات ومسموحات المبيعات	

قائمة المركز المالي

1000.000 مدينون - 50.000 مخصص	



ب- تقدير احتمال عدم تحصيل الديون (الحسابات المشكوك في تحصيلها) .

1- طرق معالجة الديون المشكوك في تحصيلها :

- الطريقة الأولى : الانتظار حتى يثبت فعلاً عدم تحصيل رصيد العميل ويثبت كما يلي :

××   حـــ/ مصروف الديون المعدومة
××   حـــ/ المدينون أو العملاء

- يلاحظ أن هذه الطريقة لا يترتب عليها ظهور حسابات الديون المشكوك فيها .
- كما أن هذه الطريقة غير متعارف عليها محاسبيا لتعارضها مع مبدأ المقابلة.



- الطريقة الثانية : تكوين مخصص للديون المشكوك فيها (هناك مدخلين لتكوينه)هما :

1 المدخل الأول : مدخل قائمة الدخل .

الخطوات :

1- المخصص المطلوب =
المبيعات الآجلة ×النسبة المقررة

2- يثبت محاسبيا (ناتج الخطوة 1)كما يلى
- × حـ/ مصروف الديون المشكوك فيها
- × حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها

لاحظ ان حساب المصروف يحمل على قائمة الدخل اما حساب المخصص فيضاف الى المخصص القديم (ان وجد) ويطرح من المدينين في قائمة المركز المالي

3- عند اعدام دين فعلا يثبت محاسبيا كما يلى
- × حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها
- × حـ/ المدينون

2 المدخل الثاني : مدخل الميزانية .

الخطوات :

1- المخصص المطلوب =
رصيد المدينين × النسبة المقررة
ثم يقارن المخصص المطلوب بالمخصص القديم (إن وجد) والفرق بينهما يجرى به قيد تسوية

2- قيد التسوية : إذا كان المخصص القديم أقل من المخصص المطلوب فان الفرق يثبت كما يلي :
- × حـ/ مصروف الديون المشكوك فيها
- × حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها

اما اذا كان المخصص القديم اكبر من المخصص المطلوب فان الفرق بينهما يجرى به قيد عكسي للقيد السابق

3- عند اعدام دين فعلا يثبت كما يلى
- × حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها
- × حـ/ المدينون



- مثال : في 1421/12/30 ظهرت الارصدة التالية في ميزان مراجعة إحدى الشركات :

350.000 مدينون / 300.000 مبيعات (كلها آجلة)/ 2500 مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

المطلوب اجراء قيود التسوية الخاصة بالديون المشكوك فيها بفرض انها تقدر بنسبة 3% .

- الحل :

1

مدخل قائمة الدخل :

1- المخصص المطلوب =

9.000=%3 × 300.000

2- قيد التسوية:

9.000 حـ/ مصروف الديون المشكوك فيها

9.000 حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها

- لاحظ :

قائمة الدخل يظهر فيها مصروف الديون المشكوك فيها بمبلغ 9.000

أما قائمة المركز المالي فيظهر فيها المخصص بـ 11.500 (2500قديم + 9.000 جديد) مخصوما من رصيد المدنيين

2

مدخل الميزانية :

1- المخصص المطلوب =

10.500=%3 × 350.000

بما أن المخصص القديم (السابق) = 2500

إذاً قيد التسوية يجرى بالفرق بينهما

(10.500- 2500 =8.000)

2- قيد التسوية:

8.000 حـ/ مصروف الديون المشكوك فيها

8.000 حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها

- لاحظ :

قائمة الدخل يظهر فيها مصروف الديون المشكوك فيها بمبلغ 8.000

أما قائمة المركز المالي فيظهر فيها المخصص بـ المطلوب 10.500مخصوما من المدنيين



ثالثاً : أوراق القبض : (خصم اوراق القبض) .

- مثال : قامت منشأة اريج في 1421/3/1 بخصم ورقة قبض قيمتها 50.000 ريال مؤرخة في 1421/2/1 وتستحق السداد في 1421/5/1 ويبلغ معدل الفائدة 12% وقد اشترط البنك أن يخصم هذه الورقة بحق الرجوع مقابل أن يحصل على فائدة 18% .
- المطلوب : اجراء قيود اليومية لإثبات العمليات السابقة .
- الحل :

من خلال الشكل التالي يمكن تتبع اثبات العمليات السابقة :

- وبناء على ذلك يجب على الشركة أن تثبت يوم 2/1 ويوم 3/1 ويوم 5/1 .



- في يوم 1/2 تاريخ الحصول على الورقة

50.000 حـــ/ اوراق القبض

50.000 حـــ/ المدينون

- في يوم 1/3 تاريخ خصم الورقة يتم الآتي :

1- إثبات الفوائد المكتسبة :

500 حـــ/ ايراد الفوائد المستحقة

500 حـــ/ ايراد الفوائد

- لاحظ : الفوائد المكتسبة = القيمة الاسمية للورقة ×معدل الفائدة على العميل × المدة المكتسبة

= 50.000 × 12% × 1/12 = 500

2- خصم الورقة لدى البنك :

مذكورين

49955 حـــ/ النقدية (قيمة الورقة في تاريخ الاستحقاق – مصاريف الخصم)

545 حـــ/ مصروف الفوائد (القيمة الدفترية للورقة في تاريخ الخصم – النقدية المحصلة من البنك)

مذكورين

50.000 حـــ/ اوراق القبض المخصومة (القيمة الاسمية للأوراق المخصومة)

500 حـــ/ ايراد الفوائد المستحقة



- في يوم 5/1 تاريخ استحقاق الورقة نواجه بإحدى حالتين :

1

الحالة الأولى :

أما أن يقوم العميل بسداد ما عليه للبنك
إذاً تقوم المنشأة بإجراء القيد التالي :

1- اقفال حسابات اوراق القبض

50.000 حـ/ اوراق القبض المخصومة
50.000 حـ/ اوراق القض

2

الحالة الثانية :

رفض العميل سداد ما عليه للبنك
اذا تقوم المنشأة بعمل الآتي :

1- إقفال حسابات أوراق القبض

50.000 حـ/ اوراق القبض المخصومة
50.000 حـ/ اوراق القبض

2- ثم تحميل العميل بقيمة الاوراق في تاريخ الاستحقاق مضافة اليها المصاريف القضائية وبفرض ان المصاريف القضائية 125

51625 حـ/ المدينون (العميل ....)
51625 حـ/ البنك



ملاحظات على الحل

1- قيمة الورقة في تاريخ الاستحقاق = القيمة الاسمية + الفوائد المقررة عن المدة من تـاريخ التحريـر حتـى تاريخ الاستحقاق

51500 = 3/12 × %12 × 50.000 + 50.000 =

2- مصاريف الخصم = قيمة الورقة في تاريخ الاستحقاق × معدل الخصم × مدة الخصم

1545 = 2/12 × %18 × 51500 =

- إذاً قيمة النقدية التي تحصل عليها المنشأة من البنك = 1- 2

49955 = 1545 - 51500 =

3- مصروف الفوائد = القيمة الاسمية + الفوائد المكتسبة - النقدية المحصلة من البنك

49955 - 500 + 50.000 =



545 =





المحاسبة المتوسطة ١

Intermediate Accounting

٢٠٣حسب-٣



» الوحدة السابعة «

تقويم المخزون السلعي :مدخل التكلفة التاريخية

Inventory evaluation: the historical cost method

1- ماذا يقصد بالمخزون السلعي ؟

2- ما هي أهمية تقويم المخزون السلعي ؟

3- ما هي مكونات المخزون السلعي ؟

4- ما هي نظم المحاسبة عن المخزون السلعي ؟



4- نظم المحاسبة عن المخزون السلعي

- أولاً : نظام المخزون المستمر : Perpetual Inventory
- **يقضى هذا النظام بإثبات كافة العمليات المتعلقة بالمخزون في حساب واحد يسمى المخزون السلعي حيث يمثل رصيد هـذا الحســاب رصـيد المخـزون السلعي آخر الفترة .**

ويأخذ حـــ/ المخزون السلعي الشكل التالي :



حـ/ المخزون السلعي

×	رصيد اول الفترة	×	من حـ/ النقدية
×	الى حـ/ النقدية بقيمة المشتريات		أو قيمة مردودات أو
	أو	×	من حـ/ الموردين مسموحات المشتريات
×	الى حـ/ الموردون	×	من حـ/الموردين(الخصم المكتسب)
		×	من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة(بقيمة تكلفة البضاعة المباعة كلما حدثت عملية بيع) .
×	الى حـ/ النقدية (تكلفة النقل للداخل)		
×	الى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة (قيمة تكلفة مردودات المبيعات كلما حدثت عملية مردودات مبيعات) .		
		××	رصيد آخر الفترة
×××		×××	



- **ثانياً : نظام المخزون الدوري Periodic Inventory :**

يقوم على فتح عدة حسابات(حـ/ المشتريات – حـ/ مردودات ومسموحات المشتريات- حـ/ مصاريف نقل المشتريات- حـ/ الخصم المكتسب) . وعندما تستخدم المنشأة نظام المخزون الدوري فإنها لا تمسك سجلات مستمرة لكميات وتكلفة المخزون .

- **ملاحظات :**

1- يتطلب نظام المخزون الدوري تحديد المخزون السلعي عن طريق الجرد الفعلي.

2- أيضاً طبقا لهذا النظام فان تحديد تكلفة البضاعة المباعة يتم عن طريق عملية حسابية هي :

تكلفة البضاعة المباعة = مخزون سلعي أول الفترة+ (المشتريات + مصاريف المشتريات - مردودات ومسموحات المشتريات –الخصم المكتسب) – مخزون آخر المدة



3- نظام المخزون المستمر يتطلب عدداً من السجلات المحاسبية بهدف تحقيق الرقابة الفعالة .
4- نظام المخزون المستمر يتطلب جرد فعلى للمخزون مرة واحدة على الأقل كل عام لمطابقة الرصيد الفعلي بالرصيد الدفتري .
5- في حالة اتباع نظام المخزون الدوري فإن رصيد المخزون السلعي الظاهر بميزان المراجعة يمثل رصيد المخزون السلعي أول الفترة ، أما في حالة اتباع نظام المخزون المستمر فإن رصيد المخزون السلعي الظاهر بميزان المراجعة يمثل رصيد المخزون السلعي آخر الفترة .
6- عند الجرد الفعلي للبضاعة فان البضاعة بالطريق تدخل ضمن المخزون السلعي إذا كان شروط شراء البضاعة التسليم مخازن المورد أو التسليم ميناء الشحن .

- أما اذا كان التسليم مخازن الشركة أو ميناء الوصول فلا تدخل ضمن المخزون عند الجرد .

7- بضاعة الأمانة لا تدخل ضمن المخزون لدى الوكيل بل هي ملك للموكل .



- الفرق بين المخزون الدوري ، والمستمر باستخدام المعادلة

1

نظام المخزون الدوري :

- المخزون السلعي أول الفترة + صافي المشتريات - المخزون السلعي آخر الفترة = تكلفة البضاعة المباعة .

2

نظام الجرد المستمر :

- المخزون السلعي أول الفترة + صافي المشتريات - تكلفة البضاعة المباعة = المخزون السلعي آخر الفترة .



- مثال

إليك البيانات التالية عن منشأة الأمل التجارية في 30-12-1434هـ :

- المبيعات النقدية خلال الفترة 1200 وحدة سعر الوحدة 10 ريال = 12000ريال
- رصيد المخزون السلعي في بداية الفترة 200 وحدة تكلفة الوحدة 6 ريال = 1200ريال
- المشتريات النقدية خلال الفترة 1800 وحدة تكلفة الوحدة 6 ريال = 10800ريال
- رصيد المخزون السلعي في نهاية الفترة 800 وحدة تكلفة الوحدة 6 ريال = 4800 ريال
- المطلوب : إعداد القيود اللازمة لتسجيل العمليات السابقة شاملة القيود اللازم إعدادها في 30-12-134هـ .

- وذلك في ظل نظامي المخزون :

1- المستمر .

2- الدوري .



- الحل

	المخزون المستمر	المخزون الدوري
1- الشراء	10800 حـ/ المخزون السلعي 10800 حـ/ النقدية	10800 حـ/ المشتريات 10800 حـ/ النقدية
2- البيع	12000حـ/ النقدية 12000 حـ/ المبيعات	12000 حـ/ النقدية 12000 حـ/ المبيعات
قيد التسوية	7200 حـ/ تكلفة البضاعة المباعة 7200 حـ/ المخزون السلعي	لا يوجد قيد تسوية
3- قيود التسوية والاقفال	لا يوجد قيد	12000 حـ/ تكلفة البضاعة المباعة 12000 حـ/ المخزون السلعي (رصيد أول الفترة) 4800 حـ/ المخزون السلعي (رصيد اخر الفترة) 4800 حـ/ تكلفة البضاعة المباعة 10800حـ/ تكلفة البضاعة المباعة 10800 حـ/ المشتريات



- تطبيقات

3- يشتمل مخزون البضاعة لمنشأة الروابي الخضراء في 30-12-1421هـ على البنود التالية :

- بضاعة أمانة طرف وكلاء المنشأة (تضمن هامش ربح قدرة 40% من سعر البيع) 70000 ريال .
- بضاعة مشتراه ومازالت في الطريق (شروط التسليم ميناء الشحن) 36000 ريال .
- بضاعة في حيازة المنشاة بصفتها بضاعة أمانة للغير 32000 ريال .

✓ طبقا لهذه البيانات يجب تخفيض قيمة المخزون بمبلغ :

أ- 68000ريال .

ب- 110000ريال .

ج- 60000ريال .

د- 64000ريال .

ه- لاشي مما ذكر صحيح .



• طرق تقييم المخزون السلعي

- أ- طريقة التمييز المحدد .
- ب- طريقة متوسط التكلفة .
- ج- طريقة الوارد أولا صادر أولاً FIFO .
- د- طريقة الوارد أخيرا صادر أولاً LIFO .



طريقة التمييز المحدد

- إمكانية تحديد تكلفة كل وحدة من الوحدات المنصرفة .
- التكلفة المحددة المتبقية هي مخزون أخر المدة .
- تلاءم نظام الجرد المستمر .
- في المنشآت التي تتعامل مع عدد محدود من السلع .
- غير عملية ويصعب تطبيقها .



طريقة متوسط التكلفة

- يتم المتوسط المرجح – جرد دوري .
- المتوسط المتحرك – جرد مستمر .
- حساب المتوسط بعد كل عملية شراء .
- المتوسط = قيمة الرصيد + قيمة المشتريات الواردة / كمية الرصيد + كمية المشتريات الواردة .
- يتم الصرف طبقا لهذا السعر .
- وتسعير المخزون على هذا السعر .
- إعداد بطاقة الصنف .



طريقة الوارد أولا صادر أولاً

- يتم افتراض أن البضاعة المشتراة أولاً يتم بيعها أولاً .
- الصرف يتم على أساس التسلسل الزمني للشراء .
- يتم الصرف من الأقدم فالأحدث .
- مخزون أخر المدة من أحدث الأسعار .
- إعداد بطاقة الصنف .
- تؤدى إلى عدم الدقة في قياس الدخل .
- وتهتم بالميزانية على حساب قائمة الدخل .



طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً

- يتم عكس الطريقة السابقة .
- البضاعة المشتراة أخيراً يتم بيعها أولاً .
- يتم البيع من البضاعة الأحدث .
- البيع من الأحدث فالأقدم .
- مخزون أخر المدة من أقدم الأسعار .
- إعداد بطاقة الصنف .
- تؤدى إلى الدقة في حساب الأرباح .
- تهتم بقائمة الدخل على حساب الميزانية .



تمرين

- فيما يلي البيانات المتعلقة بالمخزون السلعي لمنشاة الهدى التجارية خلال شهر شعبان 1428

		الوحدات	تكلفة الوحدة	إجمالي
8/10	مشتريات	5000	5 ريال	25.000
8/20	مشتريات	3000	6 ريال	18.000
8/25	مشتريات	4000	8 ريال	32.000
المتاح للبيع		12000 وحدة		75.000
8/22	مبيعات	4.000 وحدة		
8/27	مبيعات	3.000 وحدة		

- والمطلوب: حساب تكلفة مخزون أخر المدة وتكلفة المبيعات باستخدام الطرق التالية :

1- الوارد أولا صادر أولاً 2- الوارد أخيراً صادر أولاً 3- متوسط التكلفة

باقتراض أن الشركة تتبع نظام المخزون الدوري / أو نظام المخزون المستمر



أولاً : في حالة إتباع نظام المخزون الدوري

- طريقة الوارد أولاً صادر أولاً :
- عدد وحدات مخزون أخر المدة = 12000 وحدة - 7000 وحدة = 5000 وحدة .
- تكلفة البضاعة المباعة = 5000وحدة × 5 = 25000 ريال .

  2000وحدة × 6 = 12000 ريال .

  ____

  37000 ريال.

- تكلفة مخزون أخر المدة = 1000 وحدة × 6 = 6000 ريال.

  4000وحدة × 8 = 32000ريال .

  ____

  38000 ريال.



أولاً : في حالة إتباع نظام المخزون الدوري

- طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً :
- عدد وحدات مخزون أخر المدة = 12000 وحدة - 7000 وحدة = 5000 وحدة .
- تكلفة البضاعة المباعة = 4000وحدة × 8 = 32000 ريال .

3000وحدة × 6 = 18000 ريال .

50000 ريال.

- تكلفة مخزون أخر المدة = 5000 وحدة × 5 = 25000 ريال .



أولاً : في حالة إتباع نظام المخزون الدوري

- طريقة متوسط التكلفة المرجح :
- متوسط التكلفة للوحدة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع ÷ عدد الوحدات المتاحة للبيع
- = 75000 ÷ 12000
- = 6،25 ريال للوحدة تقريباً .

- إذاً تكلفة مخزون أخر المدة = عدد وحدات المخزون أخر × متوسط التكلفة للوحدة
- = 5000 × 6،25 ريال.
- = 31250 ريال



ثانياً: في حالة إتباع نظام المخزون المستمر

- طريقة الوارد أولاً صادر أولاً :
- في الشريحة التالية :



رقم العملية	التاريخ	المشتريات (الوارد)			المبيعات(الصادر)			الرصيد		
		ك	س	ق	ك	س	ق	ك	س	ق
1	10/8	5000	5	25000				5000	5	25000
2	20/8	3000	6	18000				8000 5000 3000	5 6	43000
3	22/8				4000	5	20000	4000 1000 3000	5 6	23000
4	25/8	4000	8	32000				8000 1000 3000 4000	5 6 8	55000
5	27/8				1000 2000	5 6	5000 12000	5000 1000 4000	6 8	43000
الرصيد	30/8				7000		37000	5000		43000



ثانياً: في حالة إتباع نظام المخزون المستمر

- طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً :
- في الشريحة التالية :



رقم العملية	التاريخ	المشتريات (الوارد)			المبيعات(الصادر)			الرصيد		
		ك	س	ق	ك	س	ق	ك	س	ق
1	10/8	5000	5	25000				5000	5	25000
2	20/8	3000	6	18000				8000 5000 3000	5 6	43000
3	22/8				3000 1000	6 5	18000 5000	4000 4000	5	20000
4	25/8	4000	8	32000				8000 4000 4000	5 8	52000
5	27/8				3000	8	24000	5000 4000 1000	5 8	28000
الرصيد	30/8				7000		47000	5000		28000



ثانياً : في حالة إتباع نظام المخزون المستمر

- طريقة المتوسط المتحرك :
- في الشريحة التالية :



رقم العملية	التاريخ	المشتريات(الوارد)			المبيعات(الصادر)			الرصيد		
		ك	س	ق	ك	س	ق	ك	س	ق
1	10/8	5000	5	25000				5000	5	25000
2	20/8	3000	6	18000				8000	5.375	43000
3	22/8				4000	5.375	21500	4000	5.375	21500
4	25/8	4000	8	32000				8000	6.6875	53500
5	27/8				3000	6.6875	20062.5	5000	6.6875	33437.5
	30/8				7000		41562.5	5000		33437.5





المحاسبة المتوسطة ١
Intermediate Accounting

٢٠٣حسب-٣



« الوحدة الثامنة»

المخزون السلعي : مداخل التقييم الأخرى

- المـدخل الأول : مـدخل التكلفـة أو السوق أيهما أقل .

- المدخل الثاني : طرق تقدير تكلفـة المخزون .





المدخل الأول : مدخل التكلفة أو السوق ايهما أقل

- تقتضي المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تقييم المخزون السلعي وفقاً لأسس أخرى خلافاً لتكلفته التاريخية وذلك عندما تكون المنفعة المتوقعة منه أو مقدرته على تحقيق الإيراد أقل من التكلفة الأصلية مثل حالات التلف أو التقادم أو انخفاض الأسعار .
- يجب أخذ الخسائر الناتجة عن ذلك في الحسبان ومن ثم تقييم المخزون على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل ، وهو ما يعني تخفيض المخزون ليعكس القيمة الواقعية بدلاً من إظهاره بتكلفته الأصلية .
- إن هذه الطريقة تُعتبر تحولاً هاماً عن مدخل التكلفة التاريخية استجابة لتأثير مفهوم الحيطة والحذر في الممارسة المحاسبية إضافة إلى ما يقتضيه مبدأ المقابلة من تحميل الخسارة في المنفعة المتوقعة للمخزون على إيرادات السنة الجارية التي حدث فيها فقدان هذه المنفعة .



التكلفة يُقصد بها تكلفة المخزون الأصلية التي يُمكن تحديدها طبقاً لأي من افتراضات تدفق عناصر التكلفة .

- **سعر السوق يعني التكلفة الجارية للإحلال للبضاعة بالمخازن والتي تتعلق بتكلفة شراء بضاعة مماثلة - في المنشآت التجارية - أو تكلفة انتاج بضاعة مماثلة - في المنشآت الصناعية – والتي تعني التكلفة المتوقعة لإعادة انتاج بضاعة مماثلة للبضاعة بالمخازن. غير أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تفرض حدوداً على سعر السوق تتمثل في :**

- **حد أقصى : وهو ألا يزيد سعر السوق عن صافي القيمة البيعية القابلة للتحقق ، وهي عبارة عن سعر البيع المتوقع للمخزون في الظروف العادية مطروحاً منه مصروفات البيع أو تكاليف استكمال الإنتاج المقدرة .**
- **حد أدنى : وهو ألا يقل سعر السوق عن صافي القيمة البيعية القابلة للتحقق بعد تخفيضها بهامش الربح العادي ، وهي عبارة عن سعر البيع المتوقع للمخزون في الظروف العادية مطروحاً منه مصروفات البيع ، أو تكاليف استكمال الإنتاج المقدرة مطروحاً منه هامش الربح العادي .**



خطوات تحديد سعر السوق

1- تحديد الحد الأقصى = سعر البيع - المصاريف الاضافية أو مصاريف البيع والاستكمال .

2- تحديد الحد الأدنى = الحد الاقصى - هامش الربح العادي .

3- تحديد تكلفة الإحلال .

4- ثم تحديد سعر السوق في ضوء القواعد الآتية :

- إذا كانت تكلفة الإحلال أكبر من الحد الأقصى فان سعر السوق = الحد الأقصى . إذا كانت تكلفة الإحلال تقع بين الحد الاقصى والحد الادنى فان سعر السوق = تكلفة الإحلال . إذا كانت تكلفة الإحلال أقل من الحد الادنى فان سعر السوق = الحد الأدنى

✓ لاحظ أن الهدف من تحديد الحد الاقصى هو ألا يزيد سعر السوق عن الحد الأقصى (صافي القيمة البيعية القابلة) ، أما الهدف من الحد الادنى هو ألا يقل سعر السوق عن صافي القيمة البيعية بعد تخفيضها بهامش الربح .



السؤال : بعد تحديد التكلفة وتحديد سعر السوق ما ذا نفعل محاسبياً ؟

- عند انخفاض سعر السوق يتم تكوين مخصص هبوط أسعار المخزون بالفرق بين التكلفة وسعر السوق .

- يتم تكوين مخصص هبوط أسعار المخزون بالقيد التالي :

  حـ/ خسارة هبوط أسعار المخزون .

  حـ/ مخصص هبوط أسعار المخزون .



مثال

- البيانات التالية خاصة بإحدى الشركات التجارية :
  - سعر بيع الوحدة من البضاعة 100 ريال .
  - نسبة هامش الربح العادي 20% من سعر البيع .
  - مصاريف اضافية متوقعة للبيع 10% من سعر البيع .
  - التكلفة الاصلية للوحدة 80 ريال .
  - تكلفة الاحلال 75 ريال للوحدة .
  - عدد وحدات المخزون بلغت 1.000 وحدة .
- والمطلوب : 1- تحديد الحد الادنى والأعلى وتقويم المخزون .
  2- قيد التسوية اللازم والأثر على القوائم المالية .



الحل

- مطلوب (1) :

سعر البيع	100	ريال
يطرح : المصروفات الاضافية (1	10	
صافي القيمة البيعية القابلة للتحقق (الحد الأقصى)	90	ريال (الحد الأقصى)
يطرح : هامش الربح العادي (20%)(100×20%)	20	
صافي القيمة البيعية بعد تخفيضها (الحد الأدنى)	70	ريال (الحد الأدنى)

- سعر السوق هو 75 ريال والتي تقع بين الحدين .
- تقويم المخزون :

التكلفة = تكلفة الوحدة × عدد وحدات مخزون آخر = 80 × 1000 = 80000 ريال

سعر السوق = سعر السوق للوحدة× عدد وحدات المخزون اخر= 75 ×1000 = 75000 ريال

- إذاً المخزون يقوم بـ 75000 ريال .



- المطلوب(2) قيد التسوية اللازم والأثر على القوائم المالية :

طالما أن سعر السوق أقل يكون مخصص هبوط أسعار المخزون بالفرق بين التكلفة وسعر السوق (5000) .

يتم إثبات المخصص كما يلي :

5.000 حـ/ خسارة هبوط أسعار المخزون

5.000 حـ/ مخصص هبوط أسعار المخزون

❋ الأثر على القوائم المالية :

- قائمة الدخل تحمل بخسارة هبوط أسعار المخزون .

- قائمة المركز المالي يظهر بها مخصص هبوط أسعار المخزون مطروحاً من تكلفة المخزون .

- ملحوظة : المخصص لا يجرى إلا في حالة انخفاض سعر السوق عن التكلفة .



طرق تطبيق أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل

1. لكل عنصر من عناصر المخزون على حدة .
2. لكل مجموعة من مجموعات المخزون .
3. لإجمالي مجموعة عناصر المخزون ككل .

❊ يمكن اتباع أي من الطرق السابقة شريطة الثبات على استخدامها من سنة إلى أخرى وفقا لمبدأ الثبات في اتباع القواعد المحاسبية .



مثال

عنصر المخزون	التكلفة ريال	السوق ريال	التكلفة او السوق أيهما اقل		
			على أساس العنصر ريال	على أساس المجموعة ريال	على أساس إجمالي ريال
المجموعة الأولى					
سلعة (أ)	1000	700	700		
سلعة (ب)	1200	1300	1200		
سلعة (ج)	800	800	800		
	3000	2800		2800	
المجموعة الثانية					
سلعة (س)	2000	2000	2000		
سلعة (ص)	2500	2200	2200		
سلعة (ع)	1100	1150	1100		
	5600	5750		5600	
الإجمالي	8600	8550			8550
تقييم المخزون			8000	8400	8550



عقود أوامر الشراء

مثال : قامت منشأة السلام في عام 1428بتوقيع عقد شراء مواد خام بسعر تكلفة 150000ريال وتبلغ القيمة السوقية للعقد في 1428/12/30 مبلغ 180000ريال .

السؤال : ما هي المعالجة المحاسبية الملائمة لهذا العقد في 1428/12/30؟



الإجابة

1- يلاحظ أن هذا العقد لا يمكن إثباته في الدفاتر إلا عند تنفيذه واستلام البضاعة .

2- طالما أن هذا العقد لم يتم تنفيذه حتى 30/12/1428 .

في هذه الحالة يتوقف معالجة الآثار المترتبة على الفرق بين القيمة السوقية وتكلفة العقد على شروط العقد وهناك ثلاث حالات :

- الحالة الأولى : أن العقد قابل للإلغاء أو التعديل: وفى هذه الحالة لا ينبغي إظهار أي آثار للعقد في الدفاتر .
- الحالة الثانية : أن العقد غير قابل للإلغاء أو التعديل وفى هذه الحالة :

❊ إذا كانت القيمة السوقية للعقد أكبر من تكلفة العقد (كما في المثال السابق) لا تجرى أي معالجة محاسبية داخل القوائم المالية ، بل يجب الإفصاح عن ذلك في الإيضاحات أو الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية .



تابع الإجابة

- أما إذا كانت القيمة السوقية للعقد أقل من تكلفة العقد (مثلاً لو كانت القيمة السوقية في المثال السابق 140000ريال في هذه الحالة يجب إجراء قيد تسوية بالفرق وقدره :
- كما يلي :

في 30/12/1428 :

10000 حـ/ خسائر عقود شراء

10000 حـ/ مستحقات عقود الشراء

وبناء عليه فإن حساب خسائر عقود الشراء يقفل في قائمة الدخل أما حساب مستحقات عقود الشراء يظهر ضمن الخصوم في قائمة المركز المالي .

ثم عند تنفيذ العقد وتسلم المواد الخام يجرى القيد التالي بفرض أن الأسعار لم تتغير وإن التنفيذ تم في 1429/5/1

مذكورين

140000 ح/ المشتريات أو المخزون

10000 حـ/ مستحقات عقود الشراء

150000حـ/ الموردون أو الدائنون



المدخل الثاني : طرق تقدير تكلفة المخزون



1- طريقة مجمل الربح .
2- طريقة متاجر التجزئة .



طريقة مجمل الربح

- تقدير تكلفة المخزون على أساس نسبة مجمل الربح التاريخية :
- نسبة مجمل الربح = مجمل الربح / صافى المبيعات .
- مجمل الربح المقدر = صافى المبيعات x نسبة مجمل الربح .
- تكلفة المبيعات المقدرة = صافي المبيعات ـ مجمل الربح المقدر .
- أو تكلفة المبيعات المقدرة = صافي المبيعات × نسبة تكلفة المبيعات (النسبة المكملة لنسبة مجمل الربح) .
- تكلفة المخزون المقدرة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع الفعلية ـــــ تكلفة المبيعات المقدرة .



مثال

- البيانات التالية خاصة بأحد الشركات التجارية عن عام 1425 :
  - تكلفة مخزون أول المدة 40.000 ريال
  - صافي تكلفة المشتريات 90.000 ريال
  - صافي مبيعات الفترة 160.000 ريال
  - نسبة مجمل الربح التاريخية 25%
- فالمطلوب : تقدير تكلفة مخزون آخر المدة بإتباع طريقة نسبة مجمل الربح .



الحل

• مخزون أول المدة	40.000
+ صافي تكلفة المشتريات	90.000
• تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	130.000
• يطرح : تكلفة المبيعات المقدرة	
• صافي المبيعات	160.000
ـ مجمل الربح (160.000 x 25%)	(40.000)
• تكلفة المبيعات المقدرة	120.000
• تكلفة مخزون آخر المدة المقدر	10.000



طريقة تقويم المخزون بمتاجر التجزئة

- تعتمد على العلاقة بين التكلفة وأسعار التجزئة .
- مخزون أخر المدة بسعر التجزئة = (البضاعة المتاحة للبيع – المبيعات) طبقاً لأسعار التجزئة
- يتم حساب نسبة التكاليف الى سعر البيع .
- يتم حساب هذه النسبة للبضاعة المتاحة للبيع .
- نسبة التكلفة = البضاعة المتاحة للبيع بالتكلفة / البضاعة المتاحة للبيع بسعر التجزئة .
- تكلفة مخزون أخر المدة = مخزون أخر المدة بسعر التجزئة x نسبة التكلفة .



مثال

- **البيانات التالية خاصة بإحدى الشركات التجارية :**

	سعر التكلفة	سعر التجزئة
مخزون أول المدة	40.000	50.000
المشتريات	200.000	250.000
المبيعات خلال الفترة		220.000

- **فالمطلوب : تقدير مخزون آخر المدة باستخدام طريقة متاجر التجزئة ؟.**



الحل

	سعر التكلفة	سعر التجزئة
مخزون أول المدة	40.000	50.000
+ المشتريات خلال الفترة	200.000	250.000
البضاعة المتاحة للبيع	240.000	300.000
ـ المبيعات خلال الفترة		220.000
مخزون آخر المدة بسعر التجزئة		80.000

- نسبة التكلفة = 240.000 / 300.000 = 80% .
- مخزون آخر المدة بالتكلفة = 80.000 x 80% = 64.000 ريال .





المحاسبة المتوسطة ١

Intermediate Accounting

٢٠٣حسب-٣



« الوحدة التاسعة »

الأصول الثابتة امتلاكها والاستغناء عنها

The nature of fixed assets طبيعة الأصول الثابتة

1 – ذات كيان مادي ملموس .

2 – يتم اقتنائها بغرض استخدامها في التشغيل وليس بغرض إعادة بيعها .

3 – تتميز بطول عمرها الإنتاجي .



اقتناء الأصول الثابتة

1 – الشراء .
2 – الحصول عليها من التبرعات .
3 – إنتاجها ذاتياً .

- ملحوظة : تستخدم التكلفة التاريخية كأساس لتقويم الاصول الثابتة وذلك باعتبار أن تكلفة الأصل هي أفضل تقدير لقيمته السوقية في تاريخ اقتنائه .

تكلفة الأصل

=

تكلفة الشراء

+

أي تكاليف يتم انفاقها حتى يصبح الأصل جاهزًا للاستخدام .



كيفية تحديد العناصر التي تدخل في تكلفة أهم أنواع الأصول الثابتة

1- تكلفة الأراضي : (التي يتم الحصول عليها بغرض استخدامها في التشغيل) (ثمن الشراء) .

+ تكاليف التعاقد والتسجيل ونقل الملكية .
+ تكلفة إعداد الاراضي للاستخدام المرغوب فيه .
+ الديون المستحقة على الأراضي .
+ تكاليف التحسينات التي تجرى على الأراضي(شريطة أن تكون غير محدودة العمر الإنتاجي)





ملاحظات على تكلفة الأراضي

- عند شراء قطعة أرض بغرض إعادة بناءها ولكن هذه الأرض مقام عليها مبنى قديم ، فإن تكلفة إزالة المبنى القديم ونفقات تسوية وتمهيد الأرض تدخل ضمن تكلفة الأراضي لأنها تمثل مصروفات لازمة لإعداد الأرض لإقامة المبنى الجديد عليها .

- في حالة قيام المنشأة بإجراء بعض التحسينات على أراضي ذات عمر إنتاجي محدد (مثل اقامة سور حول الارض أو رصف الطرق) فإن هذه المصروفات لا تضاف إلى تكلفة الأرض ، بل يتم تسجيلها في حساب مستقل يسمى (حـ/ تحسينات الأراضي) حيث يتم إهلاك رصيده خلال فترة العمر الإنتاجي المقدر لهذه التحسينات .

- إذا كان الغرض من اقتناء الأراضي لأغراض المضاربة وليس لأغراض الاستخدام فإنها لا تدرج ضمن الأصول الثابتة ، ولكن تدرج ضمن الاستثمارات طويلة الأجل .



2- تكلفة المباني :

في حالة قيام المنشأة بنفسها على تشييد المبنى :	في حالة التعاقد مع شركات المقاولات على تشييد المبنى :
تكلفة المبنى = رسوم الحصول على تراخيص البناء + حفر الأساسات . + أتعاب المهندسين . + الإشراف على البناء . + تكلفة العمالة . + المواد والمصروفات الأخرى .	تكلفة المبنى = قيمة العقد



أهم المشاكل عند تحديد تكلفة المباني

- المشكلة : تكلفة المباني القديمة التي سيتم استبدالها بمبان جديدة , هل تعتبر جزءاً من تكلفة المباني الجديدة ؟ أم تعتبر إحدى عناصر تكلفة الأراضي ؟

(يتم التمييز بين مدخلين محددين) .

المدخـــــــــــــــل	المعالجة المحاسبية
1- عندما يتم شراء مبنى قديم بهـدف إزالتـه وإنشاء مبنى جديد للمنشأة .	(تكلفة إزالة المبنى القديم – المتحصـلات مـن بيـع أنقاضه ومخلفاته) . • تعتبر إحدى عناصر تكلفة الأراضي .
2- عندما يتم إزالة مبنى قديم تملكه المنشــأة بهدف إقامة مبنى جديد للمنشأة .	(تكلفة إزالة المبنى القديم – المتحصـلات مـن بيـع انقاضه ومخلفاته) . • تعتبر خسارة تحمل على الفترة الحالية .



3- تكلفة الأصول الثابتة الأخرى :

- الآلات والمعدات ووسائل النقل والأثاث والتركيبات والعدد والأدوات وغيرها .

تكلفة الأصل الثابت = ثمن الشراء + كافة النفقات اللازمة لتجهيز الأصل للاستخدام في التشغيل أو الغرض المرغوب فيه .

(ت.النقل , التأمين أثناء النقل, الرسوم الجمركية , مصروفات التجميع والتركيب والتجريب) .



قيام المنشأة بإنتاج الأصل ذاتياً (**أي داخل المنشأة**) كيف يتم تحديد تكلفته ؟

يتم تحديد تكلفته على الوجه التالي :

- **تكلفة المواد والعمالة والتكاليف الصناعية الأخرى .**
- **لا يمكن الإعتراف بأي أرباح من التصنيع الداخلي .**
- **الفوائد الفعلية التي تتحملها المنشاة خلال فترة إنشاء الأصل تضاف على تكلفة الأصل .**
- **قيد اليومية :**

حـــ/ الآلات .

حـــ/ م. المواد .

حـــ/ م. الأجور .

حـــ/ م. التكاليف الصناعية غير المباشرة .



مثال

- قامت إحدى المنشآت بتصنيع احدى الآلات المتخصصة ذاتياً لاستخدامها في اعمالها وبلغت التكاليف المباشرة للتصنيع مواد 200000ريال وعمل 100000ريال وتبلغ التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة 20% من التكاليف المباشرة . في حين أن التكاليف المخصصة على تلك الآلة بلغت 30000ريال وقد قدرت المنشاة أن الحصول على آلة مماثلة لتلك الآلة المصنعة داخلياً من السوق يبلغ 400000ريال .

- المطلوب :

1- عمل القيود اللازمة لا ثبات تصنيع الآلة في دفاتر المنشأة ؟

2- هل يمكن الاعتراف بوجود ارباح على عملية التصنيع الداخلي؟

3- بفرض أنه كان في الإمكان الحصول على نفس الآلة من السوق بمبلغ 290000ريال كيف يمكن تسجيل تلك الآلة في الدفاتر في هذه الحالة ؟



الحل

1- يتم عمل القيود في دفاتر المنشأة :

390000 من حـ/ الآلات .

إلى مذكورين

200000 حـ /مراقبة المواد .

100000 حـ / مراقبة الأجور .

900000 حـ /مراقبة التكاليف الصناعية الغير مباشرة(300000 x20% + 30000) .

2- لا يمكن الاعتراف بالربح من عملية التصنيع الداخلي وفقاً لقاعدة الحيطة والحذر .



تابع الحل

3- في حالة أن سعرها 290000ريال فيتم إثبات الخسارة بالقيد التالي :

من مذكورين

300000 حـ/ الآلات .

90000 حـ/ خسارة تصنيع الآلة .

الى مذكورين

200000 حـ /مراقبة المواد .

100000 حـ / مراقبة الأجور .

900000حـ /مراقبة التكاليف الصناعية الغير مباشرة .

- الحد الأقصى لقيمة الخسارة التي تم إثباتها هو قيمة التكاليف الغير مباشرة .
- أي أن الآلة تسجل فقط بقيمة التكاليف المباشرة كحد أدنى في حالة الخسارة .



تحديد تكلفة الحصول على الأصول الثابتة

- يتم تحديد قيمة الأصل في تاريخ الحصول عليه على أساس القيمة السوقية العادلة للأصل الذي تمت التضحية به في مقابل الحصول على ذلك الأصل ، أو القيمة السوقية العادلة للأصل الذي تم الحصول عليه ، أيهما أكثر وضوحاً. ويكتنف تطبيق هذه القاعدة الكثير من مشاكل القياس والتي تتوقف كيفية معالجتها على الطريقة التي تم الحصول بها على الأصل .

- من مشكلات القياس ما يلي :

1 – الخصم النقدي .
2 – الشراء بالتقسيط .
3 – شراء الأصول في مجموعات .
4 – استبدال الأصول الثابتة .
5 – الحصول على أصول كهبة أو تبرع .
6 – الحصول على أصول مقابل إصدار أسهم .



1 – الخصم النقدي cash discount

- توجد طريقتان لمعالجة الخصم النقدي على الأصل الثابت هما :

1 – اعتبار الخصم النقدي بمثابة تخفيض في تكلفة الأصل سواءً استفادت منه المنشأة أم لا ، وذلك على أساس أن التكلفة الحقيقية للأصل هي سعر شرائه النقدي ، وفي حالة الفشل في الحصول على الخصم النقدي فإن ذلك يقدم دليلاً على عدم كفاءة الإدارة ، ويعالج الخصم في هذه الحالة كخصم نقدي مفقود أو خسارةً تُحمل على إيرادات الفترة .

2 – تخفيض تكلفة شراء الأصل بقيمة الخصم النقدي في حالة الحصول عليه فقط ، وذلك باعتبار أن شروط الحصول على الخصم قد تكون غير مجزية للمنشأة ، ولذا لا يجب اعتبار الخصم المفقود خسارة للفترة المالية الحالية .



- مثال على معالجة الخصم النقدي

تم الاتفاق على شراء آلة في 1421/1/1 بمبلغ 100.000 ريال بخصم 5% 10 أيام صافي 30 يوم .

- 1- اثبات عملية الشراء بفرض ان السداد تم في 10/1 .
- 2- اثبات عملية الشراء بفرض ان السداد تم في 30/1 .

(أ) في حالة الحصول على الخصم (اثبات عملية الشراء بفرض ان السداد تم في 10/1)

1421/1/1 عند الحصول على الأصل:

95000 حـ/ الآلة

95000 حـ/ المورد

1421/1/10 عند السداد :

95000 حـ/ المورد

95000 حـ/ البنك

(ب) في حالة فقد الخصم (اثبات عملية الشراء بفرض ان السداد تم في 30/1)

1421/1/1 عند الحصول على الأصل :

95000 حـ/ الآلة

95000 حـ/ المورد

1421/1/10 عند فقد الخصم :

5000 حـ/ خصم نقدي مفقود

5000 حـ/ المورد

1421/1/30 عند السداد :

100000 حـ/ المورد

100000 حـ/ البنك



2- الشراء بالتقسيط

- قد تقوم المنشأة بشراء أصول ثابتة مقابل التعهد بسداد الثمن في المستقبل دفعة واحدة أو على أقساط ، ومن ثم يتضمن الثمن المؤجل للأصل فوائد يتحملها المشتري .

- وفقاً لقاعدة القيمة السوقية العادلة، يجب أن يُقيم الأصل وقت الشراء على أساس القيمة الحالية التي تعتبر أساساً لعملية التبادل بين طرفي العقد ، على اعتبار أن أعباء الدين يجب ألا تُحمل على تكلفة الأصل .



3- شراء الأصول الثابتة في مجموعات

- السؤال : عند قيام المنشأة بشراء مجموعة من الاصول (مـثلاً أراضي ومبـاني وسـيارات) بسـعر إجمالي للمجموعة كيف يتم تحديد تكلفة كل اصل على حده من هذا السعر الإجمالي أو بمعنى آخـر كيف يتم توزيع (أو تخصيص) تكلفة الشراء على هذه الأصول ؟

- الإجابة :
- يتم تحديد النسبة المئوية للقيم السوقية لكل أصل (نسبة التوزيع) .
- نسبة التوزيع = القيمة السوقية للأصل / إجمالي القيمة السوقية لأصول المجموعة .
- تكلفة الأصل = السعر الإجمالي للمجموعة × نسبة التوزيع .



مثال

- قامت أحدى المنشآت بشراء مباني وآلات وسيارات كمجموعة واحدة وبمبلغ إجمالي قدرة 2.400.000 ريال نقداً . وقد قدرت المنشاة القيمة السوقية لكل أصل كما يلي :

المباني	1.500.000 ريال
الآلات	900.000 ريال
السيارات	600.000 ريال
الإجمالي	3.000.000 ريال

- والمطلوب : قيد اليومية اللازم لإثبات شراء الأصول .



الحل

- نسبة المباني = 1.500.000 / 3.000.000 = 50%
- نسبة الآلات = 900.000 / 3.000.000 = 30%
- نسبة السيارات = 600.000 / 3.000.000 = 20%
- تكلفة المباني = 2.400.000 x 50% = 1.200.000
- تكلفة الآلات = 2.400.000 x 30% = 720.000
- تكلفة السيارات = 2.400.000 x 20% = 480.000

✓ قيد اليومية

1.200.000 حـ/ المباني .

720.000 حـ/ الآلات .

480.000 حـ/ السيارات .

2.400.000 حـ/ النقدية .



4- استبدال الأصول الثابتة (التبادل غير النقدي)

- لتوضيح المعالجة المحاسبية لعمليات التبادل غير النقدي نعرض الحالات الآتية :

أ- المحاسبة عن تبادل الأصول غير المتماثلة .

ب- المحاسبة عن تبادل الأصول المتماثلة .



أ- تبادل أصول غير متماثلة (مثل تبادل سيارات مع آلات)

- يلاحظ الآتي :

1- تتحدد تكلفة الأصل الذى يتم الحصول عليه على أساس القيمة السوقية العادلة للأصل المتنازل عنه أو القيمة السوقية العادلة للأصل الذى تم الحصول عليه أيهما أكثر وضوحاً ، وفى حالة تعذر تحديد القيمة السوقية لأي أصل من الأصول يتم استخدام القيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه كأساس لإثبات عملية التبادل .

2- أن المكاسب أو الخسائر الناتجة عن عملية التبادل يجب الاعتراف بها لأن العملية الإيرادية المتعلقة بهذه الاصول تكون قد اكتملت .



3- يراعى الآتي :

أولاً : تحديد تكلفة الأصل الذى تم الحصول عليه :

= القيمة السوقية للأصل المتنازل عنه + النقدية المدفوعة في عملية التبادل

أو- النقدية المحصلة في عملية التبادل .

ثانياً : تحديد المكاسب أو الخسائر المترتبة على عملية التبادل :

= القيمة السوقية للأصل المتنازل عنه − قيمته الدفترية .



مثال

- قامت إحدى الشركات باستبدال جزء من سـيارتها القديمـة والتـي تبلـغ تكلفتهـا 300.000 ريال ومجمع استهلاكها 200.000 ريال وقيمتها السوقية 160.000 ريال بآلات جديدة قيمتها السوقية 320.000 ريال . وقـد دفعـت الشـركة مبلـغ 20.000 ريال كمبلغ إضافي مقابل عملية المبادلة .

- والمطلوب إعداد قيد اليومية اللازم .



الحل

يتم الإثبات بالقيمة السوقية للسيارات (الأصل المتنازل عنه) مع إضافة المبلغ الإضافي

تكلفة الآلات = 160.000 + 20.000 = 180.000 ريال

تحديد المكاسب أو الخسائر من المبادلة

- القيمة السوقية للسيارات 160.000
- يطرح: القيمة الدفترية (300.000 ـــ 200.000)= 100.000
- مكاسب استبدال الأصل 60.000 ريال





مدين	دائن	بيان
		مذكورين
180000		حـــ/ الآلات (القيمة السوقية للأصل المتنازل عنه + المبلغ المدفوع لإتمام التبادل
		أو - المبلغ المحصل لإتمام التبادل) .
200000		حـــ/ مجمع استهلاك السيارات(رصيد مجمع الاستهلاك للأصل المتنازل عنه) .
		مذكورين
	300000	حـــ/ السيارات (تكلفة للأصل المتنازل عنه) .
	20000	حـــ/ النقدية (المبلغ المدفوع لإتمام التبادل) .
	60000	حـــ/ مكاسب استبدال السيارات (الفرق بين صافى القيمة الدفترية والقيمة السوقية للأصل المتنازل عنه) .



مثال

مثال آخر على تبادل الأصول غير المتماثلة .
شركة (أ) لديها سيارات بادلتها مع آلات للشركة (ب)
وفيما يلى البيانات الخاصة بكل منهما:
أولاً : الشركة (أ)

- تكلفة السيارات 670000 ريال
- مجمع استهلاكها 220000 ريال
- القيمة السوقية لها 490000 ريال

ثانياً : الشركة (ب)

- تكلفة الآلات 900000 ريال
- مجمع استهلاكها 150000 ريال
- القيمة السوقية لها 710000 ريال
- فإذا علمت ان الشركة (أ) قامت بدفع مبلغ 50000 ريال مقابل عملية التبادل .
- المطلوب إثبات عملية التبادل لدى كل من أ و ب .



الحل

أولاً : في دفاتر الشركة (أ)

- تكلفة الآلات التي تم الحصول عليها = القيمة السوقية للسيارات + المبلغ المسدد
  = 490000 + 50000
  = 540000
- المكاسب (أو الخسائر) الناتجة عن المبادلة = القيمة السوقية للسيارات - القيمة الدفترية لها
  = 490000 - 450000 = 40000 ريال مكسب .
- إذا تمت المبادلة كما يلي :

540000 حـ/ الآلات .
220000 حـ/ مجمع استهلاك السيارات .
670000 حـ/ السيارات .
50000 حـ/ النقدية .
40000 حـ/ مكاسب استبدال السيارات .



تابع الحل

ثانياً : في دفاتر الشركة (ب) :

- تكلفة السيارات التي تم الحصول عليها = القيمة السوقية للآلات - المبلغ المحصل

  = 710000 - 50000 = 660000 ريال

- المكاسب (أو الخسائر) الناتجة عن عملية المبادلة = القيمة السوقية للآلات – القيمة الدفترية لها

  = 710000 - 750000 = - 40000 ريال خسارة .

- إذاً يتم الإثبات في دفاتر الشركة (ب) :

660000	حـ/ السيارات .
150000	حـ/مجمع استهلاك الآلات .
50000	حـ/ النقدية .
40000	حـ/ خسائر استبدال الآلات .
900000	حـ/ الآلات .



ب- تبادل أصول متماثلة (مثل تبادل سيارة مع سيارة)

- يراعى الآتي :

- أولاً : تحديد تكلفة الأصل الجديد :

= القيمة السوقية للأصل القديم (المتنازل عنه)+ النقدية المدفوعة في عملية التبادل أو- النقدية المحصلة في عملية التبادل .

- ثانياً : تحديد المكاسب أو الخسائر المترتبة على عملية التبادل = القيمة السوقية للأصل القديم – قيمته الدفترية .
- رابعاً : يتم الاعتراف بالخسائر الناتجة عن عملية التبادل .
- خامساً : لا يتم الاعتراف بالمكاسب في عملية التبادل باستثناء تلك الحالات التي تتضمن عملية تبادل حصول المنشأة على مقابل نقدي بالإضافة إلى الأصل الذى تم الحصول عليه مقابل الأصل المتنازل عنه حيث يتم الاعتراف بجزء من المكاسب التي تحققت في عملية التبادل .



مثال

- قامت إحدى الشركات باستبدال بعض الآلات القديمة الخاصة بها بـآلات أخرى جديدة أكثر كفاءة . تكلفة الآلة القديمة 600.000 ريال ومجمع استهلاكها 320.000 في حين قدرت قيمتها السوقية بمبلغ 270.000 ريال وقد دفعت الشركة مبلغ 30.000 ريال في عملية المبادلة . كما بلغت القيمة السوقية للألة الجديدة 400.000 ريال .

- والمطلوب إعداد قيد اليومية اللازم .



الحل

- تكلفة الآلة الجديدة = القيمة السوقية للألة القديمة + المبلغ المدفوع .
- = 270.000 + 30.000 = 300.000 ريال .
- خسائر المبادلة = القيمة السوقية للآلة القديمة - القيمة الدفترية للألة القديمة .
- القيمة الدفترية = 600.000 ـــ 320.000 = 280.000 ريال .
- خسائر المبادلة = 270.000 ـــ 280.000 = - 10.000 ريال .

- قيد اليومية اللازم :

300.000 حـ/ الآلات الجديدة
320.000 حـ/ مجمع اهلاك الالة القديمة
10.000 حـ/ خسائر استبدال الالة
600.000 حـ/ الالة القديمة
30.000 حـ/ النقدية



5 – الحصول على أصول كهبة أو تبرع

تتمثل تكلفة الأصل في القيمة السوقية للأصل المتبرع به بناء على تقريـر الخبيـر المـثمن يثبت في رأس المال الإضافي .

مثال : بفرض أن المنشأة حصلت على أراضي منحة من الحكومة بلغت القيمة السـوقية لها بناء على تقرير الخبير المثمن 100000 ريال .

- **الحل :**

100000 حـ / الأراضي .

100000 حـ/ رأس المال الإضافي – منح .



6 – الحصول على أصول مقابل إصدار أسهم

- **الخطوات :**

قياس تكلفة الأصل بالقيمة السوقية للأسهم المصدرة .

❋ **مثال : قررت الشركة الحصول على مبنى مع الاتفاق مع صاحب المبنى على اصدار له 4000 سهم (القيمة الإسمية للسهم 100 ريال وقيمته السوقية 125 ريال) .**

الحل :

- **تكلفة المبنى = 4000 سهم × 125 ريال = 500000 ريال .**

يثبت كما يلي :

500000 حـ/ المباني
مذكورين
400000 حـ/ رأس مال الاسهم (4000×100) .
100000 حـ/ رأس المال الإضافي – علاوة الإصدار .



التكاليف التالية لتاريخ اقتناء الأصول الثابتة

- إذا كانت التكاليف تؤدي إلي زيادة المنافع المستقبلية لهذه الأصول ، فإنها تعتبر نفقات رأسمالية بشرط أن تؤدي إلى زيادة العمر الاقتصادي للأصل ، أو زيادة معدل إنتاجيته ، أو زيادة جودة السلع والخدمات التي يقدمها .

- إذا كان الغرض من هذه التكاليف هو المحافظة علي الطاقة الانتاجية للأصل ، أو المحافظة على مستوى الخدمة المقدمة منه ، فإنها تعتبر مصروفات إيرادية ، ويتم تحميلها عل الفترة المالية الحالية .



نفقات الإضافات

- تحمل نفقات الإضافات مباشرة علي الأصل طالما أنه تؤدي إلى خلق طاقات أو أصول جديدة .

- معالجة نفقات الإزالة :

1 – إذا كان الجزء الذي تمت إزالته قد تم بناؤه بصفة مؤقتة حيث كانت الإضافات مخططا لها من قبل ، فإن نفقات الإزالة تعتبر مصروفات رأسمالية ضمن نفقات الإضافات .

2 – إذا كانت الإضافات غير متوقعة وغير مخطط لها ، فإن نفقات الإزالة تعتبر مصروفا إيرادياً يحمل علي دخل الفترة الجارية .



4 – نفقات الإصلاح والصيانة

- تمثل نفقات الإصلاح والصيانة العادية تلك النفقات التــي تتحملهــا المنشــأة في ســبيل المحافظة علي الطاقة التشغيلية العادية لأصولها .

- مثل هذه المصروفات العادية والتي تحدث بصورة دورية ، لا تترتب عليهــا أي زيــادة في المنافع التي يقدمها الأصل ، وبالتالي تحمل هذه النفقات ضمن مصروفات الفترة .

- إذا كانت نفقات الصيانة والإصلاح تستفيد منها أكثر من فترة محاســبية ، فإنهــا قــد تعالج كنفقات رأسمالية .



سادساً : المعالجة المحاسبية للاستغناء عن الأصول الثابتة

- الخطوات :

1- حساب مقدار الاستهلاك الخاص بالأصل حتى تاريخ الاستغناء
(في حالة الاستغناء عن الاصل خلال الفترة المحاسبية) وإثباته كما يلي :

× حـــ/ مصروف استهلاك الأصل .
× حـــ/ مجمع استهلاك الأصل .

2- ازالة جميع الحسابات المتعلقة بالأصل في تاريخ الاستغناء كما يلي :

× حـــ/ النقدية (ثمن البيع) .
× حـــ/ مجمع استهلاك الأصل .
× حـــ/ خسارة بيع الأصل .
× حـــ/ الأصل .

- ملحوظة :

- في حالة وجود أرباح من البيع فإنها تظهر في الجانب الدائن من القيد السابق .
- أرباح أو خسائر البيع = ثمن البيع - القيمة الدفترية للأصل (تكلفة الأصل - مجمع الاستهلاك).
- أرباح أو خسارة الاستغناء تقفل في قائمة الدخل ضمن عناصر الايرادات أو المصروفات الأخرى .

أما إذا كانت ناتجة عن الاستغناء الاضطراري فإنها تدخل في قائمة الدخل ضمن نتائج العناصر الاستثنائية .



مثال

قامت إحدى الشركات ببيع آلة تكلفتها 150.000 ريال ومجمع استهلاكها 130.000 ريال بقيمة بيعه قدرها 17.000 ريال فما قيد اليومية اللازم .

الحل :

- القيمة الدفترية = 150.000 ـــ 130.000 = 20.000 ريال .
- خسارة بيع الآلة = 20.000 ـــ 17.000 = 3.000 ريال .

17.000 حـــ/ النقدية .
130.000 حـــ/ مجمع استهلاك الآلة .
3.000 حـــ/ خسارة بيع الآلة .
150.000 حـــ/ الآلة .





المحاسبة المتوسطة ١

Intermediate Accounting

٢٠٣حسب-٣



« الوحدة العاشرة »

إهلاك الأصول الثابتة واستنفاد الموارد الطبيعية

الفرق بين الإهلاك والإطفاء والنفاد

- يشير الإهلاك إلى النقص الذي يحدث في الخدمات المتوقعة من الأصل الثابت .

- يجب التفرقة بين الإهلاك (ويُستخدم للدلالة على التناقص التدريجي للخدمات التي يُمكن الحصول عليها من الأصول الثابتة الملموسة) ،
- والإطفاء (أو تخفيض القيمة ويتعلق بالتكلفة المستنفدة من الأصول غير الملموسة أو تناقص منفعتها مثل شهرة المحل وحقوق الاختراع) ،
- والنفاد (ويرتبط بعملية استخراج الموارد الطبيعية بصورة مستمرة حتى تنضب هذه الموارد مثل البترول والغازات والمعادن) .



طبيعة الإهلاك

- يعتبر الإهلاك من وجهة النظر المحاسبية عملية تخصيص أو توزيع التكلفة الأصلية للأصل الثابت القابلة للإهلاك بطريقة منطقية أو منظمة على الفترات المحاسبية المتوقع أن تستفيد من حيازة واستخدام ذلك الأصل .
- تعتبر تكلفة الأصل الثابت بمثابة مستودع من الخدمات المستقبلية المتوقعة من الأصل في تاريخ اقتنائه ، ومن ثم تعتبر بمثابة تكلفة غير مستنفدة للخدمات المتوقعة من الأصل .
- يمثل الإهلاك استنفاداً لجزء من تكلفة الأصل في سبيل الحصول على الإيراد ، ومن ثم يرتبط بالقياس الدوري لنتائج الأعمال والحاجة لإجراء المقابلة بين الإيرادات والمصروفات التي تخص كل فترة محاسبية .



بعض المفاهيم الخاطئة المرتبطة باستهلاك الأصول الثابتة

- الاستهلاك وتقييم الأصول الثابتة . فمن وجهة النظر المحاسبية لا تُوجد علاقة بين عملية استهلاك الأصل وقيمته السوقية، حيث أن القيمة السوقية تُؤخذ فقط في الاعتبار عند تحديد تكلفة الاقتناء حال الحصول عليه، وكذلك عند تقدير القيمة السوقية للأصل في نهاية عمره الإنتاجي .

- الاستهلاك والتدفقات النقدية . إثبات الاستهلاك لا يعدو عن كونه قيداً دفترياً يُمثل اعترافاً بأن جزءاً من التكلفة غير المستنفدة التي سبق أن تحملتها المنشأة حال شراء الأصل قد تم استنفاده وتحول إلى مصروف يخص الفترة المحاسبية المستفيدة منه .

- العلاقة بين الاستهلاك وإحلال الأصول الثابتة . مجمع الاستهلاك لا يخرج عن كونه رصيداً مقابلاً للأصل الثابت يُمثل الجزء المستنفد من تكلفة الأصل خلال الفترات التي استخدم فيها ، في حين أن مصروف الاستهلاك لا يعدو أن يكون مصروفاً كمصروفات التشغيل الأخرى ، لا يتطلب تدفقات نقدية خارجة .



العوامل المحددة لاحتساب الاستهلاك

- تُوجد ثلاثة عوامل يجب أن تُؤخذ في الاعتبار عند حساب الإهلاك الدوري للأصل الثابت وهي :

1- التكلفة المُراد إهلاكها ، وهي الأساس الذي يحسب عليه الإهلاك .
2- العُمر الانتاجي للأصل .
3- اختيار الطريقة التي تُتبع لتوزيع تكلفة الأصل على عمره الإنتاجي .



أساس حساب الإهلاك

- أساس حساب الإهلاك أو التكلفة المراد إهلاكها هو الفرق بين تكلفة اقتناء الأصل وقيمته المقدرة كخردة في نهاية عمره الإنتاجي .
- يمكن قياس تكلفة اقتناء الأصل بطريقة موضوعية ، حيث تمثل ثمن شراء الأصل مضافا إليه جميع النفقات التي تحملتها المنشأة في سبيل الحصول على الأصل وتهيئته للعملية الإنتاجية .
- تُعبر القيمة المقدرة للاصل كخردة عما تتوقع المنشأة الحصول عليه عند التخلص من الأصل ، ولكنها تتعرض لكثير من مشاكل التقدير بسبب ما يحيط بالمستقبل من ظروف عدم التأكد ، ولذلك تفترض معظم المنشآت عدم وجود قيمة خردة للأصل في نهاية عمره الانتاجي .



العمر الإنتاجي للأصل

- العمر الإنتاجي للأصل هو تلك الفترة الزمنية التي يُتوقع أن تستفيد فيها المنشأة من خدماته .
- يجب التمييز بين العمر الإنتاجي للأصل (أي العمر الاقتصادي)، والعمر الطبيعي للأصل الذي يعكس الفترة التي يمكن من الناحية الطبيعية أن يستمر الأصل خلالها في تقديم خدماته ويكون قادرا على الإنتاج .
- لا يُمكن أن يتجاوز العمر الانتاجي للأصل عمره الطبيعي .
- يتوقف العمر الإنتاجي على : استخدام الأصل (عوامل طبيعية أو مادية) ، والتقادم (عوامل اقتصادية أو وظيفية).



طرق حساب الإهلاك

1- طريقة النشاط أو الوحدات المنتجة .
2- طريقة القسط الثابت .
3- طرق الإهلاك المعجل :
(أ) طريقة الرصيد المتناقص (المعدل الثابت من القيمة الدفترية).
(ب) طريقة مجموع سنوات الاستخدام .

ملاحظة : أن الطرق السابقة (1/2/3) من اكثر الطرق شيوعاً في الاستخدام .

4- طرق خاصة للإهلاك :
(أ) طريقة المخزون .
(ب) طريقتا الاستبعاد والإحلال .



1- طريقة النشاط أو الوحدات المنتجة

تفترض طريقة النشاط أو الوحدات المنتجة أن قيمة الاستهلاك تعتمد على الطاقة الانتاجية للأصل بدلاً من مضي الفترة الزمنية .

- يتم احتساب الاستهلاك السنوي بالخطوتين التاليتين :

1) تحديد معدل استهلاك وحدة الانتاج أو النشاط =

$$\frac{\text{تكلفة حيازة الأصل} - \text{القيمة المقدرة كخردة}}{\text{اجمالي عدد الوحدات المنتجة أو ساعات النشاط خلال العمر الانتاجي للأصل}}$$

2) مصروف الاستهلاك الخاص بالفترة =

معدل استهلاك وحدة الانتاج أو النشاط × عدد الوحدات المنتجة أوساعات النشاط خلال الفترة

- ملاحظة :

أن هذه الطريقة تستخدم في ظل توافر الشروط التالية :

- تفاوت معدل استخدام الأصل من فترة محاسبية لأخرى .
- امكانية تقدير الوحدات التي يمكن انتاجها من الاصل خلال عمره الإنتاجي .
- ارتباط النقص في الخدمات المتوقعة من الاصل بمعدلات استخدامه .



مثال

البيانات التالية متعلقة بإحدى الآلات التي اقتنتها شركة الهدى في 1/1/1425

- تكلفة شراء الالة 400.000 ريال .
- قيمة الخردة المقدرة 50.000 ريال .
- العمر الإنتاجي المقدر 4 سنوات .
- إجمالي عدد الوحدات المنتجة المقدر 35.000 وحدة .

عدد الوحدات المنتجة فعليا كما يلي :

عام 1425	6.000 وحدة
عام 1426	12.000 وحدة
عام 1427	7.000 وحدة
عام 1428	10.000 وحدة

- والمطلوب :

حساب قسط الاستهلاك السنوي وقيد اليومية اللازم لإثبات الاستهلاك .



الحل

- معدل استهلاك الوحدة = (400.000 ـــ 50.000) ÷ 35.000 = 10 ريال / وحدة .
- قسط الاستهلاك للسنة الأولى = 6.000 X 10 = 60.000 ريال .
- قسط الاستهلاك للسنة الثانية = 12.000 X 10 = 120.000 ريال .
- قسط الاستهلاك للسنة الثالثة = 7.000 X 10 = 70.000 ريال .
- قسط الاستهلاك للسنة الرابعة = 10.000 X10 = 100.000 ريال .

- قيد اليومية في السنة الأولى :

60.000 حـــ/ مصروف استهلاك الآلة .

60.000 حـــ/ مجمع استهلاك – آلة .



طريقة القسط الثابت

هي الأكثر شيوعاً في الاستخدام في الحياة العملية .

يكون قسط استهلاك الأصل ثابتاً ومتساوياً عبر الفترات الزمنية للعمر الإنتاجي للأصل .

يتم احتساب مصروف الاستهلاك الدوري عن طريق تقسيم التكلفة المراد استهلاكها على العمر الانتاجي المقدر على أساس زمني كالتالي :

قسط الاستهلاك السنوي الثابت = $\frac{\text{تكلفة الأصل – القيمة المقدرة خردة}}{\text{عدد سنوات العمر الانتاجي المقدر}}$

- يُمكن التعبير عن قسط الاستهلاك السنوي كنسبة مئوية .
- ملاحظة :

- أن هذه الطريقة تعد ملائمة لتلك الاصول التي يرتبط فيها تناقص منافع الاصل المتوقعة مع مرور الزمن مثل المباني .
- من اوجه القصور في هذه الطريقة عدم واقعية الفرض الذى تقوم عليه وهو ثبات المنفعة الاقتصادية للأصل من فترة لأخرى وثبات نفقات الصيانة والإصلاح خلال سنوات استخدامه ، كما ان من عيوبها أيضا أنها تؤدي الى تشويه أو تضليل التحليل الخاص بمعدل العائد على الأصول .



مثال

البيانات التالية متعلقة بإحدى الآلات التي اقتنتها شركة الهدى في 1/1/1425 .

- تكلفة شراء الالة 400.000 ريال
- قيمة الخردة المقدرة 50.000 ريال
- العمر الإنتاجي المقدر 4 سنوات
- الحل :

قسط الاستهلاك السنوي = (400.000 ــ 50.000) ÷ 4

= 87.500 ريال

- قيد اليومية :

87.500 حـــ/ مصروف الاستهلاك .

87.500 حـــ/ مجمع استهلاك – الآلة .



طرق الاستهلاك المُعجل

- في ظل طرق الاستهلاك المُعجل يتم تحميل الأرباح عن الفترات الأولى من استخدام الأصل الثابت بأقساط استهلاك مرتفعة، مقارنة بتلك المحملة على الفترات الأخيرة من استخدامه .

- فلسفة طرق الاستهلاك المُعجل هي تحقيق التوافق بين نمط توزيع تكلفة الأصل الثابت المراد استهلاكها ونمط الحصول على المنافع المتوقعة من استخدام الأصل .

- مصروفات الصيانة والاصلاحات تتزايد مع مرور سنوات العمر الانتاجي للأصل ، ومن هنا فإن توزيع تكلفة الأصل تحتسب مصروفات أكبر للاستهلاك في السنوات الأولى عندما يكون الأصل قادراً على انتاج تدفقات أفضل ومصروفات استهلاك أقل في السنوات الأخيرة ، عندما تقل هذه التدفقات ويُعتبر هذا توزيعاً متسقاً ومنطقياً.



أ- طريقة الرصيد المتناقص

- تحميل الفترات الأولى بأقساط استهلاك مرتفعة .
- يطلق عليها المعدل الثابت من القيمة الدفترية أو المعدل الثابت على الرصيد المتناقص .
- وأيضا طريقة مضاعف القسط الثابت (لأنها = معدل القسط الثابت × 2)
- طريقة حساب مصروف الاستهلاك (قسط الاستهلاك)

1- حساب المعدل المضاعف = $\dfrac{100\%}{\text{العمر الإنتاجي بالسنوات}} \times 2$

2- قسط الاستهلاك = القيمة الدفترية X المعدل المضاعف

- لاحظ : أن هذه الطريقة لا تأخذ قيمة الأصل كخردة في الحسبان .
- طبقا لهذه الطريقة يجب الاستمرار في استهلاك الاصل سنوياً حتى تصل القيمة الدفترية إلى ما يعادل القيمة المقدرة خردة ، ويتوقف عند ذلك احتساب الاستهلاك حتى ولو لم يبلغ الاصل نهاية العمر الإنتاجي المقدر أساساً .



مثال

البيانات التالية متعلقة بإحدى الآلات التي اقتنتها شركة الهدى في 1/1/1425
تكلفة شراء الآلة 400.000 ريال
قيمة الخردة المقدرة 50.000 ريال
العمر الإنتاجي المقدر 4 سنوات

- الحل :

1- حساب المعدل المضاعف = $\frac{\%100}{\text{العمر الإنتاجي بالسنوات}} \times 2 = \frac{\%100}{4} \times 2 = \%50$

- قسط الاستهلاك للسنة الاولى = 400.000 x 50% = 200.000 ريال
- قسط الاستهلاك في السنة الثانية = 200.000 x 50% = 100.000 ريال
- قسط الاستهلاك في السنة الثالثة = 100.000 x50% = 50.000 ريال
- قسط الاستهلاك في السنة الرابعة = 50.000 x 50% = 25.000 ريال

قيد اليومية في السنة الأولى

200000 حـ/ مصروف الاستهلاك
200000 حـ/ مجمع استهلاك – الآلة



ب- طريقة مجموع أرقام السنوات

- من طرق الإهلاك المعجل :
- تحميل السنوات الأولى بقيمة استهلاك مرتفعة .
- يتم احتساب الاستهلاك على نسبة عدد السنوات .

✓ طريقة حساب مصروف الاستهلاك (قسط الاستهلاك) :

= (تكلفة الاصل ــ قيمة الخردة) × $\frac{\text{عدد السنوات المتبقية من عمر الأصل في بداية العام}}{\text{مجموع أرقام سنوات عمر الأصل}}$



مثال

البيانات التالية متعلقة بإحدى الآلات التي اقتنتها شركة الهدى في 1/1/1425

- تكلفة شراء الآلة 400.000 ريال .
- قيمة الخردة المقدرة 50.000 ريال .
- العمر الإنتاجي المقدر 4 سنوات .

الحل

- مجموع أرقام السنوات = 4+3+2+1= 10 سنوات
- استهلاك السنة الاولى = 350.000 x 10/4 = 140.000 ريال
- استهلاك السنة الثانية = 350.000 x 10/3 = 105.000 ريال
- استهلاك السنة الثالثة = 350.000 x 10/2 = 70.000 ريال
- استهلاك السنة الرابعة = 350.000 x 10/1 = 35.000 ريال

المجموع 350.000 ريال

- قيد اليومية في السنة الأولى :

140000 حـ/ مصروف الاستهلاك

140000 حـ/ مجمع استهلاك – الآلة



4- طرق أخرى خاصة

أ- طريقة المخزون

- يطلق عليها طريقة إعادة التقدير وتستخدم للعدد والأدوات الصغيرة .
- لتحديد استهلاك تلك الأصول يتم استخدام طريقة مشابهة لطريقة تحديد المستنفد من المخزون، حيث يتم عمل جرد فعلي للعدد والأدوات أول وآخر الفترة المالية .
- الاستهلاك السنوي = مخزون أول الفترة + المشتريات خلال الفترة – مخزون آخر الفترة
- يثبت محاسبياً :

× حـ/ مصروف استهلاك العدد والأدوات .

× حـ/ العدد والأدوات .



ب- طريقة الاستبعاد و الإحلال .

تستخدم طريقتا الإحلال والاستبعاد كأساس لاحتساب مصروفات الاستهلاك في الأنشطة التي تحتفظ بعدد كبير من الأصول المتماثلة صغيرة القيمة التي يكثر استخدامها واستبدالها بشكل دوري كما هو الحال في المنشآت العامة (مثال عدادات الكهرباء والمحولات في منشآت الكهرباء – وقضبان السكك الحديدية والفلنكات في منشآت السكة الحديد).

- **تختلف طريقتي الاستبعاد والإحلال عن غيرهما من طرق الاستهلاك الشائعة الاستخدام في كونهما لا يترتب عليهما توزيع تكلفة الأصل على سنوات عمره الإنتاجي طبقا لأسس متسقة أو منطقية ويمكن توضيح ذلك فيما يلي :**
- **طريقة الاستبعاد : طبقا لها لا يتم الاعتراف بمصروف الاستهلاك إلا في الفترة التي يتم فيها استبعاد الأصل .**
- **مصروف الاستهلاك = تكلفة الأصل المستبعد(القديم) – القيمة المحصلة من ثمن بيع هذا الأصل .**
- **يثبت المصروف محاسبيا كما يلي :**

× حـ/ مصروف الاستهلاك

× حـ/ الأصول

- **طريقة الإحلال : طبقا لها لا يتم الاعتراف بمصروف الاستهلاك إلا في الفترة التي يتم فيها إحلال الأصل .**
- **مصروف الاستهلاك = تكلفة الأصل الجديد – القيمة المحصلة من ثمن بيع الأصل القديم .**
- **يثبت المصروف محاسبيا كما يلي :**

× حـ/ مصروف الاستهلاك



× حـ/ النقدية



مثال:

- في عام 1420هـ قامت مؤسسة السكة الحديد بإنشاء خط سكة حديد بتكلفة 50.000.000 ريال .
- في عام 1423 قامت باستبعاد بعض القضبان تكلفتها الاصلية 10.000.000 ريال بأخرى تكلفتها 15.000.000 ريال . وقد تم بيع القضبان القديمة بمبلغ 500.000 ريال نقداً .
- المطلوب : حساب الاستهلاك وفقا لطريقتي الاستبعاد والإحلال .

الحل

طريقة الاستبعاد	طريقة الإحلال
في عام 1420هـ / لا يحسب استهلاك	في عام 1420هـ / لا يحسب استهلاك
في عام 1421هـ / لا يحسب استهلاك	في عام 1421هـ / لا يحسب استهلاك
في عام 1422هـ / لا يحسب استهلاك	في عام 1422هـ / لا يحسب استهلاك
في عام 1423هـ : • عند الاستبعاد : (يجرى قيد يومية لإثبات مصروف الاستهلاك) مذكورين 9.500.000 حـ/ مصروف استهلاك القضبان 500.000 حـ/ النقدية 10.000000 حـ/ الأصول – قضبان • عند الحصول على القضبان الجديدة : 15.000.000 من حـ/ الاصول – قضبان 15.000.000 إلى حـ/ النقدية	في عام 1423هـ : • عند الاستبعاد : لا يجرى قيود • عند الحصول على القضبان الجديدة : 14.500.000 حـ/ مصروف استهلاك القضبان . 14.500.000 حـ/ النقدية .



المحاسبة عن الموارد الطبيعية

- يطلق عليها الأصول المستنفدة .
- أصول تستنفد نتيجة الاستخدام :
- ✓ مثال ذلك آبار البترول ومناجم الفحم والمعادن الطبيعية .
- عادة ما تستخدم طريقة معدل الإنتاج لحساب الاستهلاك .
- تكلفة المورد الطبيعي تضم :

1- تكلفة شراء (اقتناء) المورد .
2- تكلفة الاستكشاف أو البحث والتنقيب (الجزء الأكبر) .
3- تكلفة الاعداد للإنتاج أو الانشاء والتطوير .

- السؤال : كيف يتم المحاسبة (إثبات) هذه التكاليف ؟
- الإجابة : في الصفحة التالية .



1- تكلفة شراء(اقتناء) المورد : تعتبر جميع النفقات المتعلقة بالحصول على المورد نفقة رأسمالية (أي أصل من الأصول) ، أي تحمل على حساب يسمى حـ/ الموارد الطبيعية غير المكتشفة هذا الحساب يقفل رصيده في حساب يسمى حساب الموارد الطبيعية عند نجاح عملية الاستكشاف والتنقيب أو يحمل على حساب الدخل ويعتبر خسارة حالة فشل عملية الاستكشاف والتنقيب .

2- تكلفة الاستكشاف أو البحث والتنقيب : توجد ثلاثة طرق :

الأولى : اعتبارها مصروف يخص الفترة التي انفقت فيها وتثبت كما يلي :

× حـ/ مصاريف الاستكشاف والتنقيب

× حـ/ النقدية



الثانية : طريقة الجهود الناجحة : طبقا لهذه الطريقة تعد تكلفة الاستكشاف والتنقيب نفقة رأسمالية (أصل) إذا نجحت عملية الاكتشاف أما إذا باءت عملية الاكتشاف بالفشل فإنها تعد مصروف وليس أصل . وتثبت كما يلي :

- عند نجاح الاكتشاف :

× حـ/ المورد الطبيعي
× حـ/ النقدية

- عند فشل الاكتشاف :

× حـ/ مصاريف الاستكشاف والتنقيب
× حـ/ النقدية

الثالثة : طريقة التكلفة الاجمالية : اعتبار كافة نفقات الاستكشاف والتنقيب نفقة رأسمالية وتثبت كما يلي :

× حـ/ المورد الطبيعي
× حـ/ النقدية



مثال : على كيفية إثبات تكاليف الاستكشاف

قامت أحدى الشركات العاملة في مجال استخراج البترول بإنفاق مبلغ 8.000.000 ريال خلال عام 1425 على عمليات استكشاف لعدد ثمان آبار . وقد جاءت نتيجة الاستكشاف نجاح بئرين وفشل باقي الآبار . ويقدر مقدار الزيت الخام المتوافر بالبئرين 6.400.000 طن ستقوم الشركة باستخراجها خلال خمس سنوات . وقد قامت الشركة باستخراج 500.000 طن خلال عام 1425 .

- والمطلوب : 1- إثبات تكلفة الاستكشاف باستخدام الطرق الثلاثة للإثبات .



الحل

- الطريقة الأولى : طريقة اعتبار جميع النفقات مصروفات

8.000.000 حـ/ مصروفات استكشاف وتنقيب
8.000.000 حـ/ النقدية

- الطريقة الثانية : طريقة الجهود الناجحة

2.000.000 حـ/ المورد الطبيعي
6.000.000 حـ/ مصروفات استكشاف وتنقيب
8.000.000 حـ/ النقدية

- الطريقة الثالثة : طريقة التكلفة الكلية

8.000.000 حـ/ المورد الطبيعي
8.000.000 حـ/ النقدية



تكلفة الاعداد للإنتاج أو الانشاء والتطوير

- التكاليف المتعلقة بأصول ملموسة(مثل الآلات والمعدات اللازمة) .
- لا تحمل على تكلفة المورد الطبيعي .
- بل يكون لها حساباتها الخاصة شأن باقي الاصول الثابتة للمنشأة .

- تكاليف الاعداد للإنتاج غير الملموسة والضرورية .
- لاستخراج الموارد مثل نفقات حفر الآبار .
- تحمل على تكلفة المورد الطبيعي .



كيف يتم حساب والمحاسبة على استنفاذ الموارد الطبيعية؟

- طريقة الاستهلاك واجبة التطبيق هي طريقة النشاط أو الوحدات المنتجة وتتلخص خطوات حساب مصروف الاستهلاك فيما يلي :

1- حساب التكلفة المراد استنفاذها :

التكلفة المراد استنفاذها = تكلفة المورد الطبيعي – صافى القيمة الممكن تحقيقها في نهاية العمر الإنتاجي للمورد

- مع ملاحظة أن :

صافي القيمة الممكن تحقيقها في نهاية العمر الإنتاجي المورد الطبيعي = المبلغ المتوقع الحصول عليه عند التخلص من موقع المورد الطبيعي – تكلفة اعادة الموقع إلى ما كان عليه عند اقتنائه .



2- حساب معدل استنفاذ الوحدة = التكلفة المراد استنفاذها / إجمالي عدد وحدات الانتاج المتوقعة

3- تحديد مصروف الاستنفاذ المحمل على الفترة = معدل استنفاذ الوحدة × عدد الوحدات المنتجة .

يثبت مصروف الاستنفاذ بالقيد التالي :

× حـ/ مصروف استنفاذ المورد الطبيعي .

× حـ/ المورد الطبيعي .





المحاسبة المتوسطة ١
Intermediate Accounting

٢٠٣حسب-٣



« الوحدة الحادية عشر »
المحاسبة عن الأصول غير الملموسة
Accounting for intangible assets

أولاً : طبيعة الأصول غير الملموسة (المعنوية)
The nature of intangible assets

- عدم وجود كيان مادى ملموس لها .
- عدم التأكد المصاحب للمنافع المستقبلية المتوقعة .
- صعوبة التنبؤ بالعمر الإنتاجي لها .
- من أمثلتها : الشهرة وبراءة الاختراع وحقوق النشر والتأليف ، العلامـات التجارية ، ومصروفات التأسيس ، وتكاليف البحوث والتطوير.



ثانياً : تصنيف (تقسيم) الأصول غير الملموسة
classification of intangible assets

- **أولاً : من حيث إمكانية التحديد :**
  - **اصول قابلة للتحديد بصفة منفردة بمعزل عن الاصول الاخرى كحقوق الاختراع والعلامات التجارية .**
  - **اصول لا يمكن تحديدها بصفة منفردة عـن الاصـول الاخـرى أو عـن المنشـأة كالشهرة .**
- **ثانياً : من حيث طريقة الحصول عليها :**
  - **عن طريق الشراء من الغير أو عند الاندماج .**
  - **أصول يتم الحصول عليها ذاتيا كبراءة الاختراع .**



- **ثالثاً : من حيث العمر الإنتاجي المتوقع :**
  - أصول ذات عمر إنتاجي محدد(سواء بواسطة القانون أو عن طريق عقد ملـزم) مثـل حقوق الامتياز .
  - أصول عمرها الإنتاجي يرتبط بعوامل اقتصادية مثل براءة الاختراع .
  - أصول ليس لها عمر محدد كالشهرة .
- **رابعاً : من حيث القابلية للانفصال عن المنشأة :**
  - أصول قابلة للانفصال مثل حقوق التأليف والاختراع .
  - أصول غير قابلة للانفصال كالشهرة .
  - من هذا العرض يتضح أن الشهرة تختلف في طبيعتها عن باقي الأصول غـير الملموسـة حيث لا يمكن تحديد تكلفتها بصفة منفردة من ناحية ، كما لا يمكن فصلها بذاتها عن باقي أصول المنشأة الأخرى ، بالإضافة أنها غـير محـددة العمـر الإنتـاجي ، فضـلاً أن المحاسبة عليها تتطلب الحصول عليها عن طريق الشراء من الغير .



ثالثاً : تقييم الأصول غير الملموسة المشتراة
(تحديد تكلفتها)

- لا يختلف تقييم الأصول غير الملموسة عما سبق شرحه حيث يلاحظ :
  - يتم تقييمها بالتكلفة مضافاً إليها النفقات الضرورية اللازمة لإعداد الأصل وتهيئته للغرض الذي من أجله يتم الحصول عليه .
  - إذا تم الحصول على أصل غير ملموس مقابل إصدار أسهم أو أي أصول أخرى غير نقدية فيتم تقييم تكلفة الأصل غير الملموس بالقيمة السوقية العادلة للأسهم المصدرة أو الأصول غير النقدية (ما تم التنازل عنه) أو القيمة السوقية للأصل غير الملموس الذى تم الحصول عليه أيهما أكثر وضوحاً .
  - إذا تم الحصول على الأصل غير الملموس في شكل مجموعة ، فيجب توزيع تكلفة شراء المجموعة على عناصر الأصول المكونة للمجموعة كل على حده ، طبقاً للقيمة النسبية لسعر السوق لكل عنصر بالنسبة لإجمالي القيم السوقية لمجموعة الأصول المشتراة .



رابعاً : تخفيض (إطفاء) الأصول غير الملموسة

- يتم تخفيض أو إهلاك الأصول غير الملموسة خلال العمر الإنتاجي المقدر أو فترة 40 سنة أيهما أقل(مجلس مبادئ المحاسبة) .
- يتم استخدام طريقة القسط الثابت في استنفاذ (إطفاء) الأصول غير الملموسة .
- قيد إثبات الإهلاك :

حـــ/ مصروف تخفيض براءة الاختراع .

حـــ/ براءة الاختراع .



مـــثــال

- في 1/1/1425 قامت احدى الشركات بشراء براءة اختراع منتج معين بمبلغ 850.000 ريال كما بلغت رسوم تسجيل ملكية براءة الاختراع 30.000 ريال ويقدر العمر الإنتاجي بمدة 10 سنوات ولا توجد أي قيمة مقدرة من بيع براءة الاختراع في نهاية العمر المقدر .
- والمطلوب : إثبات حيازة براءة الاختراع وقيد التخفيض السنوي .



حل المــثــال

- 1/1/25 إثبات حيازة الأصل غير الملموس .
- تكلفة الأصل = 850.000 + 30.000 = 880.000 ريال .

880.000 حـــ/ براءة الاختراع .

880.000 حـــ/ النقدية .

- 30/12/25 إثبات تخفيض الأصل غير الملموس .
- قيمة الاستهلاك = 880.000 / 10 = 88.000 ريال .

88.000 حـــ/ مصروفات تخفيض براءة الاختراع .

88.000 حـــ/ براءة الاختراع .



خامساً : المحاسبة على الأصول غير الملموسة

1. المحاسبة عن الأصول غير الملموسة الممكن تحديدها

2. المحاسبة عن الأصول غير الملموسة التي لا يمكن تحديدها بذاتها



1- المحاسبة على الأصول غير الملموسة الممكن تحديدها :

- مثل : براءة وحقوق الاختراع – حقوق التأليف والنشر- الأسماء والعلامات التجارية - حقوق الامتياز - تكاليف التأسيس .

- القاعدة العامة أن تكلفة هذه الأصول تحدد كما يلي :
  - إذا تم شراؤها من الغير .
  - التكلفة = ثمن الشراء + نفقات التسجيل والإشهار .
  - إذا تم تصنيعها داخل المنشأة :

  التكلفة = نفقات التسجيل والإشهار فقط .



2- المحاسبة عن الأصول غير الملموسة التي لا يمكن تحديدها بذاتها(شهرة المحل) :

- تعبر عن قدرة المنشاة على تحقيق أرباح غير عادية .
- أرباح أعلى من المعدل العادي للاستثمار .
- تثبت الشهرة في الدفاتر عند شراء منشأة قائمة .

- طرق تقييم الشهرة :

1- أسلوب التقويم الشامل :

- الشهرة هي الفرق بين سعر الشراء والقيمة السوقية لصافي الأصول .

2- أسلوب تقويم الارباح الزائدة :

- الشهرة هي الأرباح فوق العادية الزائدة عن الربح العادي .





1- أسلوب التقويم الشامل

مثال :

في 25/12/30 قامت شركة الشرق بشراء شركة الغرب ودفعت مبلغ 500.000 ريال

وفى هذا التاريخ كانت ميزانية شركة الغرب كما يلي :

200.000 نقدية	150.000 التزامات متداولة
120.000 مخزون	450.000 رأس المال
280.000 أصول ثابتة (صافي)	

- والقيمة السوقية العادلة للمخزون بلغت 150.000 ريال وللأصول الثابتة (صافي) 300.000 ريال والالتزامات المتداولة 160.000 ريال .
- معدل الربح العادي هو 20% ومتوسط الارباح الفعلية المعدل 106.000 ريال .
- معدل الخصم المطلوب 25% وعدد السنوات المتوقع استمرار الأرباح الزائدة خلالها هي ست سنوات .
- فالمطلوب حساب قيمة الشهرة وقيد اثبات الشراء باستخدام طريقة التقويم الشامل .



- **حل المثال**

طريقة التقويم الشامل

- استخراج صافي الأصول بالقيمة السوقية العادلة

النقدية	200.000
مخزون	150.000
أصول ثابتة (صافي)	300.000
إجمالي الأصول	650.000 ريال
يخصم : الالتزامات المتداولة	160.000
صافي الأصول	490.000 ريال

- قيمة الشهرة = المبلغ المدفوع ــ صافي الاصول بالقيمة السوقية
- الشهرة = 500.000 ــ 490.000 = 10.000 ريال



- تابع حل المثال

- قيد اليومية لإثبات الشراء و الشهرة

مذكورين
200.000 حـ/ النقدية
150.000 حـ/ المخزون
300.000 حـ/ الأصول الثابتة
10.000 حـ/ الشهرة
مذكورين
160.000 حـ/ الالتزامات المتداولة
500.000 حـ/ النقدية



2- أسلوب تقويم الأرباح الزائدة :

- يتم تحديد قيمة الشهرة وفقا لهذا الأسلوب من خلال :

- الخطوة الأولى :

تحديد الأرباح الزائدة = متوسط الارباح الفعلية المعدل – الأرباح العادية المتوقعة .

- مع ملاحظة أن :

الأرباح العادية المتوقعة = القيمة السوقية العادلة لصافي الأصول × معدل الربح العادي .



الخطوة الثانية : تحديد قيمة الشهرة وفقاً لأحد الأساليب التالية :

أ- طريقة رسملة الأرباح الزائدة المتوقعة بالمعدل العادي :

الشهرة = الأرباح الزائدة × مقلوب معدل الربح العادي

أو

ب- طريقة خصم الأرباح الزائدة المتوقعة بمعدل خصم مناسب :

الشهرة = الأرباح الزائدة ÷ معدل الخصم

أو

ج- خصم الأرباح الزائدة لعدد معين من السنوات :

الشهرة = الأرباح الزائدة × القيمة الحالية لمبلغ 1 ريال يستحق دوريا لعدد معين من السنوات بمعدل الربح العادي

أو

د – شراء الأرباح الزائدة لعدد معين من السنوات :

الشهرة = الأرباح الزائدة ×عدد السنوات المتوقع خلالها تحقيق هذه الأرباح

- **مثال: بفرض نفس البيانات في المثال الموجود في شريحة رقم12المطلوب تحديد قيمة الشهرة وفقاً للأساليب السابقة ؟**
- **الحل :**

الخطوة الأولى : تحديد الارباح الزائدة = متوسط الأرباح الفعلية المعدل – الأرباح العادية المتوقعة

= 106.000 - 98.000 = 8.000 ريال

- **مع ملاحظة أن :**

الأرباح العادية المتوقعة = القيمة السوقية العادلة لصافي الأصول × معدل الربح العادي

= 490.000 × %20 = 98.000 ريال



- الخطوة الثانية : تحديد قيمة الشهرة .

أ- طريقة رسملة الأرباح الزائدة المتوقعة بالمعدل العادي :

الشهرة = الارباح الزائدة × مقلوب معدل الربح العادي .

= 8.000 ×20/100=40.000 ريال .

ب- طريقة خصم الارباح الزائدة المتوقعة بمعدل خصم مناسب :

الشهرة = الارباح الزائدة ÷ معدل الخصم .

= 8.000 ÷ 100/25= 32000 ريال .



ج- خصم الأرباح الزائدة لعدد 6 سنوات :

الشهرة = الأرباح الزائدة × القيمة الحالية لمبلغ 1 ريال يستحق دورياً لعدد 6 سنوات بمعدل 20%

= 8.000 × 3.326 = 26.608 ريال

د - شراء الأرباح الزائدة لعدد معين من السنوات :

الشهرة = الأرباح الزائدة × عدد السنوات المتوقع خلالها تحقيق هذه الأرباح

= 8.000 × 6 = 48.000 ريال





المحاسبة المتوسطة ١
Intermediate Accounting

٢٠٣حسب-٣



« الوحدة الثانية عشر »

المحاسبة عن الاستثمارات
Accounting for investment

أولاً : التعريف بالاستثمارات

- يمكن التفرقة بين الاستثمارات على أساس معيارين المعيار الأول حسب طبيعة الاستثمارات أما المعيار الثاني حسب الغرض من الاقتناء أو المدة التي يتم الاحتفاظ بالأوراق خلالها :
- أولاً وفقا لمعيار طبيعة الاستثمارات هناك :

1- الاستثمارات في اوراق مالية تمثل حقوق ملكية .

2- الاستثمارات في اوراق مالية تمثل مديونية الغير أو صكوك دائنة للشركة(مثل شراء سندات مصدرة من قبل الغير).

- ثانياً وفقا لمعيار المدة هناك :

1- الاستثمارات قصيرة الأجل (مؤقتة) .

2- الاستثمارات طويل الأجل .



- وتتم المحاسبة على الاستثمارات اعتماداً على التصنيف وفقا لمعيار المدة .
- والسؤال ما هو أساس التفرقة بين الاستثمارات قصيرة الاجل والاستثمارات طويلة الاجل؟

- الإجابة : يجب توافر شرطين لتصنيف الاستثمارات على أنها قصيرة الأجل هما :
  - أن تكون هذه الاستثمارات قابلة للبيع بمعنى ان تكون سهلة التحول إلى نقدية في فترة قصيرة دون تحمل مخاطر مالية .
  - أن يكون الغرض الرئيسي من شراء هذه الاستثمارات هو الاستثمار المؤقت للفائض النقدي أي أن القصد هو تحويلها الى نقدية خلال دورة التشغيل الجاري أو السنة المالية أيهما أطول .

- ملحوظة في حالة غياب هذين الشرطين تصنف الاستثمارات على أنها طويلة الأجل .



ثانياً : تصنيف الاستثمارات

- وفقا لمعيار مجلس معايير المحاسبة الأمريكي رقم (115) يتم تصنيف الاوراق المالية التي يتعامل معها في احد المجموعات التالية :

1- السندات المقتناة لتاريخ الاستحقاق .
2- الأوراق المالية (الأسهم والسندات) المقتناة بغرض الإتجار .
3- الأوراق المالية (الأسهم والسندات) المتاحة للبيع .

- وفيما يلي توضيح كيفية المحاسبة على كل مجموعة من المجموعات السابقة :



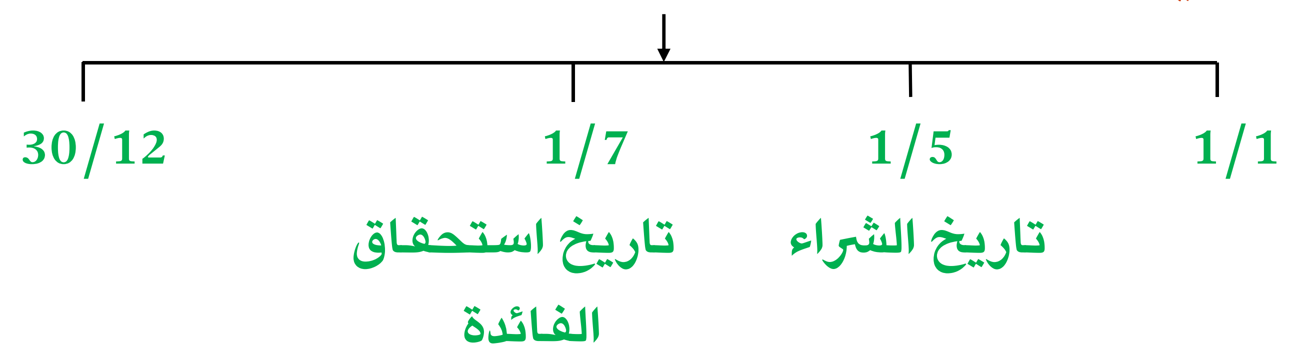
1- السندات المقتناة لتاريخ الاستحقاق :

- يتم اثباتها بتكلفة الاقتناء وهو سعر الشراء مضافاً إليه جميع النفقات المرتبطة بالشراء .
- يتم استرداد القيمة الاسمية للسندات في نهاية فترة الاستحقاق .
- ويتم الحصول على فائدة دورية بمعدل إسمى محدد مقدماً .
- قد يتم الشراء بعلاوة شراء أو بخصم شراء .
- يكون الشراء بعلاوة شراء عندما يكون معدل الفائدة الأسمى المحدد مقدماً على هذه السندات أكبر من معدل الفائدة السائد في السوق .
- يكون الشراء بخصم شراء عندما يكون معدل الفائدة الأسمى المحدد مقدماً على هذه السندات أقل من معدل الفائدة السائد في السوق .
- يتم إثبات الشراء بالقيمة الاسمية أو بالتكلفة .



- مثال : في 1/5/1425 قامت منشأة الفلاح بشراء سندات من شركة النصر قيمته الاسمية 100.000 ريال وتحمل معدل فائدة 12% تدفع كل ستة اشهر(أي في 1/1 و 1/7 من كل عام) وقد بلغ سعر الشراء 105.000 ريال بالإضافة الى الفوائد المستحقة .

- والمطلوب قيد إثبات السندات (أي الاثبات في دفاتر منشأة الفلاح) ؟
- الحل :
- توضيح العملية :





- في تاريخ الشراء تقوم منشأة الفلاح بسداد ثمن الشراء 105.000 ريال (وهى عبارة عن 100.000 قيمة اسمية و 5000 علاوة الشراء) + الفائدة المستحقة لمنشأة النصر عن الفترة من 1/1 الى 1/5 (4.000 =4/12×%12×100.000)
- معنى هذا أن تكلفة الشراء (الاقتناء) التي تتحملها منشأة الفلاح تتمثل في

القيمة الاسمية + علاوة الشراء + الفوائد المستحقة لشركة النصر

100.000 + 5.000 + 4.000

السؤال : كيف يتم اثبات تكلفة الشراء في دفاتر منشأة الفلاح يوم 1/5 ؟

- ملحوظة : الفوائد التي تدفعها شركة الفلاح لشركة النصر لا تعد من تكلفة الاقتناء لان منشأة الفلاح سوف تقوم بتحصيل الفائدة من الشركة المصدرة للسندات يوم 1/7 وبالتالي تعد الفوائد التي تمثل ايراد لمنشأة الفلاح هو الفائدة من 1/5 حتى 1/7 .



الطريقة الثانية : اثباتها بتكلفة الحصول عليها	الطريقة الأولى : إثباتها بالقيمة الاسمية
مذكورين 105.000 حـ/ الاستثمارات في السندات . 4.000 حـ/ الفوائد المستحقة . 109.000 حـ/ النقدية .	مذكورين 100.000 حـ/ الاستثمارات في السندات . 5.000 حـ/ علاوة شراء السندات . 4.000 حـ/ الفوائد المستحقة . 109.000 حـ/ النقدية .

- في ظل اتباع الطريقة الأولى (الاثبات بالقيمة الاسمية) وعند وجود خصم الشراء (أي الشراء بأقل من القيمة الاسمية أو بمعنى آخر ثمن الشراء أقل من القيمة الاسمية والخصم في هذه الحالة هو الفرق بينهما) فإن خصم الشراء يمثل إيراد يظهر في الجانب الدائن .

- مثال آخر : بفرض نفس البيانات في المثال السابق عدا انه قامت منشأة الفلاح بشراء السندات بمبلغ 97.000 ريال .

المطلوب إثبات السندات في دفاتر منشأة الفلاح وفقاً لطريقتي الاثبات ؟



- تمهيد الحل :
  - القيمة الاسمية للسندات = 100.000
  - خصم شراء السندات = 100.000 ـــ 97.000 = 3.000
  - الفوائد المستحقة لشركة النصر = 4.000
- الحل :
- الطريقة الأولى : الإثبات بالقيمة الاسمية .

مذكورين

100.000 حـ/ الاستثمارات في السندات

4.000 حـ/ الفوائد المستحقة

مذكورين

101.000 حـ/ النقدية (المبلغ المدفوع في السندات 97000 + الفوائد 4000)

3.000 حـ/ خصم شراء السندات

- الاثبات بالتكلفة

مذكورين

97.000 حـ/ الاستثمارات في السندات

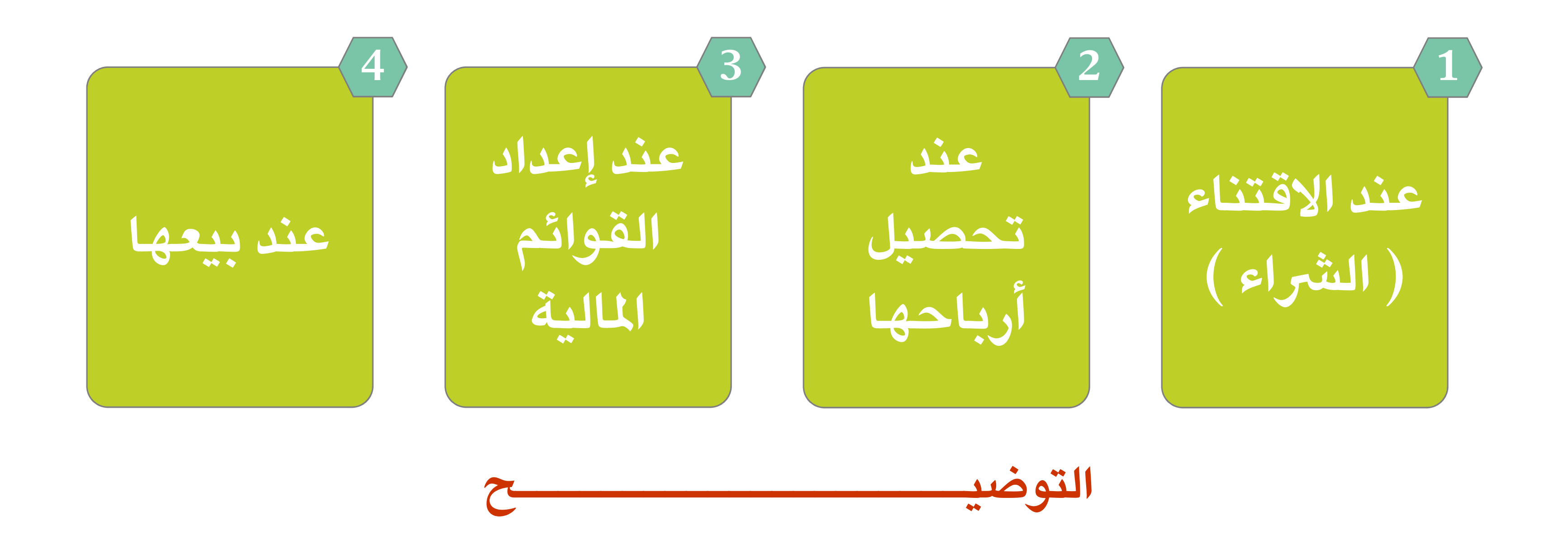
4.000 حـ/ الفوائد المستحقة

101.000 حـ/ النقدية



2- الاستثمارات المقتناة بغرض الاتجار

- هي الاستثمارات المقتناة بغرض الاتجار أي تقتنى بغرض إعادة البيع مرة ثانية .
- تتم المحاسبة عليها وما يتصل بها من أرباح في الاحوال التالية :





1 : المحاسبة على الاستثمارات المقتناة بغرض الإتجار في تاريخ الشراء (اثباتها في الدفاتر) :

- تثبت بتكلفة الشراء وهى تضم سعر الشراء مضافاً اليه أي تكاليف متعلقة بالشراء مثل مصاريف السمسرة ورسوم التسجيل .
- وتثبت كما يلي :

×××   حـ/ الاستثمارات قصيرة الأجل .

×××   حـ/ النقدية أو البنك .

2 : عند استلام أرباح هذه الاستثمارات تثبت كما يلي :

×××   حـ/ النقدية .

×××   حـ/ ايرادات الاستثمارات .



3 : عند إعداد القوائم المالية يتم إعادة تقويم الاستثمارات لأغراض إظهارها في قائمة المركز المالي :

1- يتم تحديد مكاسب (أو خسائر) الحيازة غير محققة = القيمة السوقية للاستثمارات - تكلفة الاستثمارات .

2- تثبت مكاسب الحيازة غير المحققة كما يلي :

×××		حـ/ التعديلات في القيمة السوقية
	×××	حـ/ مكاسب أو خسائر حيازة غير محققة

- يترتب على هذا القيد ان حـ/ مكاسب أو خسائر حيازة غير محققة يقفل في قائمة الدخل أما حـ/ التعديلات في القيمة السوقية .
- فيظهر في قائمة المركز المالي مضافاً (مجموعاً) جمعاً شكلياً على الاستثمارات المقتناة بغرض الاتجار .

- ملحوظة : في حالة خسائر الحيازة غير المحققة (تحدث عندما يكون سعر السوق اقل من التكلفة) يتم اجراء عكس ما سبق اجراؤه في رقم (2) .



4- عند بيع الاستثمارات المقتناة بغرض الإتجار :

الخطوات :

أ – تحديد صافي ثمن البيع = ثمن البيع - عمولة السمسرة ومصاريف البيع

ب- تحديد صافي المكاسب (الخسائر المحققة) = صافي ثمن البيع - تكلفة الشراء

ج- تثبت محاسبياً كما يلي :

❊ حالة المكسب :

××× حـ/ النقدية (صافي ثمن البيع) .

مذكورين

×× حـ/ الاستثمارات قصيرة الاجل (تكلفة شراء الاستمارات)

× حـ/ مكاسب (خسائر) محققة من بيع الاستثمارات (المكسب)

❊ حالة الخسارة :

مذكورين

××× حـ/ النقدية (صافي ثمن البيع) .

× حـ/ مكاسب (خسائر) محققة من بيع الاستثمارات (الخسارة)

×× حـ/ الاستثمارات قصيرة الاجل (تكلفة شراء الاستمارات)



مثـــــــال

في 1/1/1425 قامت المنشأة بشراء أسهم مقتناة بغرض الإتجار بيانها كالتالي :

- 100 سهم عادي من أسهم شركة سابك سعر السهم 50 ريال .
- 300 سهم عادي من أسهم شركة المصافي بسعر 75 ريال للسهم .
- 200 سهم عادي من أسهم شركة مكة سعر السهم 80 ريال .
- وخلال الربع الاول من عام 1425 تسلمت الشركة توزيعات أرباح عن هذه الأســهـــم قــدرها 3.000 ريال .
- وفي نهاية الربع الأول كانت أسعار الاسهم في السوق كما يلي : سهم سابك 60 ريال وســهـــم المصافي 70 ريال وسهم مكة 70 ريال أيضاً .
- والمطلوب :

1- حساب إجمالي مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة عن الربع الأول .

2- إجراء قيود اليومية اللازمة .



الحـــــل

- حساب إجمالي مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة كما يلى :

	التكلفة	السوق	الفرق مكسب أو (خسارة)
أسهم سابك	5.000	6.000	1.000
أسهم المصافي	22.500	21.000	(1.500)
أسهم مكة	16.000	14.000	(2.000)

- إجمالي المحفظة (2.500)
- الرصيد السابق للتعديلات صفر
- التعديلات ف القيمة السوقية (دائن) (2.500)
- إجمالي خسائر الحيازة غير المحققة 2.500 ريال



تابع الحـــــل – قيود اليومية

- إثبات اقتناء الاستثمارات (بالتكلفة) في 1/1/1425

43.500 حـ/ الاستثمارات قصيرة الاجل في الاسهم

43.500 حـ/ النقدية

- استلام توزيعات الارباح في 30/3/1425

3.000 حـ/ النقدية

3.000 حـ/ إيراد الاستثمارات

- اثبات خسائر الحيازة غير المحققة عن الربع الاول في 30/3/1425

2.500 حـ/ خسائر الحيازة غير المحققة

2.500 حـ/ التعديلات في القيمة السوقية



مثـــــــال

- بافتراض نفي بيانات المثال السابق بالإضافة إلى البيانات التالية :
- القيمة السوقية للأسهم في نهاية الربع الثاني كما يلي : 62 ريال لسهم سابك ، 69 ريال لسهم المصافي ، 75 ريال لمكة .
- وفى نهاية الربع الثاني قامت الشركة ببيع أسهم شركة سابك بالكامل بمبلغ 7.000 ريال وبلغت مصاريف السمسرة 300 ريال .

- والمطلوب : حساب مكاسب أو خسائر الحيازة عن الربع الثاني وإجراء قيود اليومية اللازمة .



الحـــــل

- حساب مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة عن الربع الثاني كما يلى:

	التكلفة	السوق	الفرق
أسهم سابك	5.000	6.200	1.200
أسهم المصافي	22.500	20.700	(1.800)
أسهم مكة	16.000	15.000	(1.000)
إجمالي المحفظة			(1.600)
الرصيد السابق للتعديلات (دائن)			2.500
التعديلات المطلوبة في القيم السوقية (مدين)مكسب			900



تابع الحـــــل – قيود اليومية

- إثبات مكاسب الحيازة غير المحققة عن الربع الثاني :

900 حـ/ التعديلات في القيمة السوقية
900 حـ/ مكاسب الحيازة غير المحققة

- إثبات بيع أسهم شركة سابك :

صافي سعر البيع = 7000 - 300 = 6.700 ريال
الربح المحقق = 6.700 ـــ 5.000 = 1.700 ريال

6.700 حـ/ النقدية
5.000 حـ/ الاستثمارات قصيرة الأجل في الأسهم
1.700 حـ/ المكاسب المحققة عن بيع الأسهم



ثالثاً : الاستثمارات المتاحة للبيع

هي تلك الاستثمارات التي لم يتم تصنيفها ضمن المجموعتين السابقتين (السندات المقتناة لتاريخ الاستحقاق و الاستثمارات المقتناة بغرض الإتجار) .

- المحاسبة على الاستثمارات المتاحة للبيع :

لا تختلف المحاسبة على الاستثمارات المتاحة للبيع عن المحاسبة عن الاستثمارات المقتناة بغرض الاتجار فيما عدا ان مكاسب أو خسائر الحيازة عير المحققة لا تعالج في قائمة الدخل كما سبق ولكن يتم التقرير عنها كقيمة صافية في بند منفصل ضمن حقوق الملكية حتى يتم تحقيقها .

راجع الكتاب ص 577-580

